II SIMPOSIO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DEL EXTREMO SUR
Ushuaia – Tierra del Fuego 14,15 y 16 de mayo de 2008

Delegación Ushuaia

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS U.N.P.S.J.B-

****

2. AREA AUDITORÍA

2.1. Ética y Normas
Auditoría de la Información Contable Social y Ambiental

TÍTULO DEL TRABAJO:

"Servicios para brindar confiabilidad sobre información social y ambiental: un desafío de apertura disciplinar y profesional"

Autora:

Dra. María del Carmen Rodriguez de Ramirez
Profesora Asociada Regular Grupo de Materias de Contabilidad
Directora el Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social
Av. Córdoba 2122 CABA
Tel/Fax: 4370-6163
e-mail: irodera@econ.uba.ar

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social - CEARS
Sección de Investigaciones Contables del
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Matemática

Buenos Aires, mayo de 2008

"Servicios para brindar confiabilidad sobre información social y ambiental: un desafío de apertura disciplinar y profesional"

Dra. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

Resumen

La sensación personal -producto de varios años de trabajo en temas relacionados con la Contabilidad Social-, de que es cada vez más importante la aceptación, la receptividad y el interés por conocer las propuestas que se están desarrollando en todo lo relativo a los impactos sociales (y ambientales) del accionar organizacional, podría acompañarse de un relevamiento que exteriorizara la profusión de trabajos que se vienen presentando sobre el particular en conferencias y encuentros (no solo académicos sino también profesionales).

Sin embargo, en lo que a la auditoría se refiere, la cuestión no parece haber adquirido tanta trascendencia – al menos en el ámbito local- y no faltan ocasiones en las que muchos auditores de la vieja guardia (no por la edad sino por la mirada sobre la realidad) se muestran escépticos acerca de las posibilidades concretas de participación de los contadores en los servicios que se relacionan con la emisión de su opinión sobre informes de sostenibilidad que cuestionan como "blandos" y "cualitativos".

En este trabajo abordaremos algunas cuestiones vinculadas con las demandas de actuación de los "revisores" de informes contables sociales y ambientales que se inscriben en el marco de la responsabilidad social dentro de un enfoque que trabaja en clara relación con la transparencia en la rendición de cuentas por la administración de los recursos para propender a un desarrollo sostenible. Estos nuevos tipos de servicios para brindar confiabilidad apuntan a proporcionar a los destinatarios un mayor grado de credibilidad sobre la información – en gran parte no-financiera- que les presentan los emisores de informes contables de distinto tipo.

Estructuraremos nuestra ponencia haciendo referencia, en primer término, al impacto que las demandas de servicios para brindar confiabilidad están teniendo en organismos profesionales regionales (tomaremos para ello el caso de la FEE) e internacionales (haremos referencia al trabajo en este sentido de la IFAC a través de la IAASB), sin dejar de mencionar a otro partícipe relevante en la emisión de normas aplicables a los servicios de aseguramiento, como es el ISEA.

Tras ello, rescataremos las referencias que realiza la GRI – como organismo de peso en el desarrollo de esquemas de exteriorización de información en el área contable microsocial- a la "autoevaluación" y a la "evaluación externa".

Por último, transcribiremos, con algunas aclaraciones, dos Informes de Verificación sobre Informes de Sostenibilidad de dos empresas pertenecientes al mismo sector de manera de exteriorizar las fuertes diferencias que pueden detectarse en lo que hace a su estructura, a las normas que utilizan quienes los realizan para determinar los procedimientos a aplicar en la realización de la tarea y a las normas que se toman como sensores para las evaluaciones.

Nuestro planteo propone "apertura" a la inclusión de estos temas en las discusiones disciplinares; "apertura" a nuevas miradas sobre la realidad que capturen la posibilidad de desarrollar mediciones para exteriorizar los impactos sociales del accionar organizacional y contribuyan al trabajo interdisciplinario con profesionales de otras áreas, expertos en materias de análisis particulares; "apertura" para contemplar distintas instancias de participación profesional en la evaluación independiente de la información que transmiten las organizaciones sobre esos temas; "apertura" que implica, en última instancia, el análisis crítico y la prestación de tales servicios dentro del encuadre del Compromiso Social, eje convocante de este Simposio.

1. Introducción

El enfoque "reduccionista" de una parte importante de la corriente principal del pensamiento contable ha sido objeto de diversas críticas que se plantearon ya desde los años 70 del siglo pasado dentro del propio segmento financiero[1]. Esas propuestas iniciales sobre la necesidad de conformar un modelo de información contable ampliado para terceros, se han visto acompañadas en los últimos años por el crecimiento cada vez más importante de un segmento contable social (que para nosotros incluye los aspectos "ambientales") que va adquiriendo características distintivas para servir a múltiples grupos de interés y está siendo objeto de demandas de los inversores individuales e institucionales tradicionales que requieren de sus aportes para la evaluación del riesgo "no-financiero".

Hace ya unos cuantos años que venimos trabajando en temas relacionados con la Contabilidad Social, participando en proyectos de investigación sobre el particular y presentando trabajos en distintos congresos, encuentros y conferencias del área contable y de otras disciplinas. Nuestra sensación es que parece haber cada vez mayor receptividad para estas temáticas y mayor interés en conocer las propuestas que se están desarrollando, lo que puede detectarse en la profusión de trabajos que se presentan en este segmento. Sin embargo, en lo que a la auditoría se refiere, la cuestión no parece haber adquirido tanta trascendencia –al menos en el ámbito local- y no faltan ocasiones en las que muchos auditores de la vieja guardia (no por la edad sino por la mirada sobre la realidad) se muestran escépticos acerca de las posibilidades concretas de participación de los contadores en los servicios que se relacionan con la emisión de su opinión sobre informes de sostenibilidad que cuestionan como "blandos" y "cualitativos".

Si bien los desarrollos hasta el momento se han circunscripto particularmente a niveles micro-contables, en investigaciones que estamos llevando a cabo en la actualidad[2] notamos un campo de actuación que demanda nuestra participación con análisis y propuestas desde el segmento contable macro social o, más precisamente, desde la necesidad de un enfoque que articule los niveles micro, meso y macro contables. En aproximaciones vinculadas a las políticas sociales y a la evaluación de programas, las demandas referidas a la elaboración de indicadores para medir impactos y a la evaluación de los mismos[3] plantean desafíos que implican analizar procedimientos para brindar confiabilidad sobre determinadas materias de análisis por parte de terceros independientes.

En este trabajo abordaremos algunas cuestiones vinculadas con las demandas de actuación de los "revisores" de informes contables sociales y ambientales que se inscriben en el marco de la responsabilidad social dentro de un enfoque que trabaja en clara relación con

---

[1] En Rodriguez de Ramirez (2000) hacemos referencia a la evolución de este enfoque crítico de la Contabilidad Financiera.

[2] Dentro del **Proyecto PICT 2005 38218** "*Aportes de la Contabilidad para mejorar el monitoreo y potenciar el desarrollo de programas de inclusión social. Una perspectiva de integración micro y macro contable*".

[3] Así, por ejemplo, puede señalarse el caso del Programa *Oportunidades* de México, el más grande de América Latina, en el que se señala como uno de los aspectos destacados de su efectividad, el que el modelo de evaluación de impactos se haya planteado como externo e independiente.

la transparencia en la rendición de cuentas por la administración de los recursos para propender a un desarrollo sostenible. Esto da lugar a demandas de nuevos tipos de servicios para brindar confiabilidad que, encarados por terceros independientes, apuntan a proporcionar a los destinatarios un mayor grado de credibilidad sobre la información que les presentan los emisores.

Estructuraremos nuestra ponencia haciendo referencia, en primer término, al impacto que las demandas de servicios para brindar confiabilidad están teniendo en organismos profesionales regionales (tomaremos para ello el caso de la FEE) e internacionales (haremos referencia al trabajo en este sentido de la IFAC a través de la IAASB), sin dejar de mencionar a otro partícipe relevante en la emisión de normas aplicables a los servicios de aseguramiento, como es el ISEA.

Tras ello, rescataremos las referencias que la GRI – como referente incuestionable para el desarrollo de esquemas de exteriorización de información en el área contable microsocial- a la "autoevaluación" y a la "evaluación externa".

Por último, transcribiremos, con algunas aclaraciones, dos Informes de Verificación sobre Informes de Sostenibilidad de dos empresas pertenecientes al mismo sector de manera de exteriorizar las fuertes diferencias que pueden detectarse en lo que hace a su estructura, a las normas que utilizan quienes los realizan para determinar los procedimientos a aplicar en la realización de la tarea y a las normas que se toman como sensores para las evaluaciones.

2. Las demandas de servicios para brindar confiabilidad y su impacto en los organismos profesionales

2.1 Organismos profesionales regionales: el caso de la Federación de Expertos Contables Europeos

En un comunicado de prensa del 6 de febrero de 2003, la Federación de Expertos Contables Europeos[4] (FEE), al presentar el documento "Beneficios de las verificaciones de

[4] Se indica que esta organización regional de carácter privado (Fedération des Expets Comptables Européens) ha estado fuertemente involucrada en el proceso tendiente al desarrollo de los informes sobre sostenibilidad. Lo ha hecho desde 1993, cuando estableció un Sustainability Working Party y, puesto que el tema tiene trascendencia global, se ha vinculado con organismos internacionales como IASB, UNEP, ISO y GRI. Se aclara que la profesión contable trabaja conjuntamente con expertos y asesores de otras disciplinas para desarrollar temas relacionados con la provisión de información sobre sostenibilidad, para lo que encara investigaciones y se preocupa por la difusión de sus resultados. En 2006, las actividades sobre sostenibilidad dentro de la FEE se reestructuraron de manera que en la actualidad se llevan a cabo a través de: el *Sustainability Working Party* encargado de los trabajos técnicos (en colaboración con el *Auditing Working Party* y el *Financial Reporting Policy Group*), el *Sustainability Policy Group* que se ocupa de temas de política y estrategia y el *Sustainability Advisory Panel*. La FEE representa a la profesión contable en Europa y tiene como miembros a 43 organismos profesionales de 32 países. Dichos organismos están presentes en todos los 27 estados miembros de la UE y en los 3 miembros de EFTA. Los miembros de la FEE representan a más de 500.000 contadores en Europa. De ellos, aproximadamente un 45% ejerce la profesión en forma independiente (*public practice*) prestando a sus clientes una amplia gama de servicios, en tanto, el 45% restante lo hace desempeñando distintas tareas en la industria, el comercio, la educación y el gobierno. Información obtenida en consulta del 28/04/08 en http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82

sostenibilidad”[5], colocaba como título - en un claro juego de palabras, por apuntar precisamente a los informes de sostenibilidad- “No es sostenible la información que no cuenta con verificación/aseguramiento” (*Non-assured reporting unsustainable*). El organismo regional europeo sostenía entonces que los informes que no han sido sometidos a un proceso de verificación/ aseguramiento por parte de terceros independientes carecen de credibilidad.

Destacaban que el que más de la mitad de los informes de sostenibilidad a esa fecha fueran emitidos sin el acompañamiento de un informe de verificación/aseguramiento (*independent assurance*) por parte de un tercero independiente resultaba inaceptable al constituir una limitación fuerte para que los distintos interesados pudieran confiar en los mismos, lo que iba en detrimento de la propia información sobre sostenibilidad.

A diferencia de lo que ocurre con los estados financieros, la naturaleza voluntaria (por lo menos a esa fecha) de este tipo de informes proporcionaba la posibilidad de estructurarlos de acuerdo a una amplia gama de alternativas, con diferentes alcances y contenidos, pudiendo llevar a confusión a los usuarios.

El informe de la FEE (2003) tiene por objeto aclarar el concepto de “aseguramiento/verificación” y por qué una organización debería contratar a un tercero independiente un servicio para brindar confiabilidad.

Sostiene el informe que es necesario informar a lo usuarios sobre el método utilizado en el servicio de aseguramiento de manera de evitar una brecha de expectativas (*expectation gap*) y hace hincapié en el hecho de que quienes brindan confiabilidad en forma independiente habitualmente trabajan en equipos multidisciplinarios debido a la naturaleza amplia de la tarea.

Entienden por verificación/aseguramiento (*assurance*) a la “provisión de confianza o certeza por parte de un proveedor de confiablidad/verificador independiente a una parte o grupo de personas en relación con ciertos temas/materias objeto de análisis (*subject matters*)”.

Puesto que el nivel de confiabilidad varía con la naturaleza del servicio que se proporciona, es preciso que los destinatarios del informe entiendan de qué se trata para evitar expectativas infundadas. Por tanto, aclaran que el <u>alcance</u> y la <u>profundidad</u> de un servicio para brindar confiabilidad depende de:

- la necesidad de confiabilidad que tengan las partes interesadas, por un lado, y
- la disponibilidad de evidencias adecuadas

Señalan que un servicio contratado para brindar confiabilidad/de verificación/de aseguramiento (*assurance engagement*) consta de los siguientes elementos:

- **tema/materia objeto de análisis** (*subject matter*)
- **criterios adecuados identificables**(*identifiable suitable criteria*)
- **3 partes** separadas involucradas

---

[5] Utilizaremos la traducción “verificación” que ha tomado la versión en español de las G3 para referirse a “assurance”. En algunos casos, hemos visto la referencia en castellano al término “aseguramiento” aunque nos parece que éste podría resultar más confuso para el público en general por cuanto habría quienes lo relacionaran con la actividad aseguradora. Nuestra preferencia por “confiabilidad” o “servicios para brindar confiabilidad” no cuenta con aceptación generalizada en la bibliografía relativamente escasa sobre el tema que hemos consultado.

- o la persona/organización **responsable por la materia objeto de análisis** (*person/organization responsible for the subject matter*)
- o el **proveedor independiente de confiabilidad/verificador o asegurador independiente** (*independent assurance provider)* y
- o los **destinatarios** (*intended* users)

- el **proceso contratado** (engagement process) y
- la **conclusión** que le proporciona al destinatario usuario los resultados aclarando el nivel de confiabilidad

Los servicios contratados para brindar confiabilidad pueden variar en alcance y nivel de aseguramiento y este último estará limitado por:

- la naturaleza de la materia objeto de análisis
- la disponibilidad de procedimientos apropiados
- la disponibilidad de evidencias apropiadas
- el costo desproporcionado de llevar a cabo determinados procedimientos

La tarea del proveedor independiente de confiabilidad apunta a obtener evidencia apropiada suficiente para lograr el nivel de confiabilidad deseado de manera de expresar su conclusión aplicando el juicio profesional. Se aclara, asimismo, que no deben confundirse estos servicios de verificación (*assurance services*) con otro tipo de evaluaciones como, por ejemplo, la que analiza la conformidad del informe de una empresa con una norma o guía determinada (*conformity assessment*) sin proporcionar confiabilidad acerca de las evaluaciones contenidas en dicho informe o las tareas que, también relacionadas con materias de análisis sociales, pueden desarrollarse para informar los hallazgos surgidos de haber seguido determinados procedimientos especialmente convenidos con la parte contratante (*agreed- upon procedures*)[6].

La FEE sostiene que si bien los usuarios destinatarios del informe de los verificadores independientes son los beneficiarios externos directos, el *valor agregado* por los servicios para brindar confiabilidad puede soportarse a través de una serie de ejemplos sobre beneficios indirectos de la organización: más allá de la mejora en la percepción que el público puede adquirir de la organización contratante, a nivel interno pueden lograrse cambios positivos, por ejemplo en los procedimientos de control en los sistemas de información, debido a que el verificador independiente ha de revisar los sistemas, procesos y controles internos e informará si hay debilidades, proponiendo recomendaciones. Las mejoras en la edición de datos, la registración y los sistemas de información internos, traen consigo un aumento en el aprendizaje y transferencia de conocimiento organizacional y pueden, a su vez, beneficiar al proceso de toma de decisiones interno y, por lo tanto, contribuir al logro de los objetivos organizacionales.

La FEE ha manifestado en diversas oportunidades su recomendación de que Europa se alinee en su enfoque sobre la RSC con iniciativas de carácter internacional y que, como en

[6] No obstante esta aclaración, la práctica actual, como se desprende de los informes que se incluyen en la Sección 5 de nuestra ponencia, evidencia confusiones con relación a estos diversos tipos de servicios.

ocurre en otras áreas - como la información financiera-, dé su apoyo a normas globales basadas en principios[7].

Tomando información proveniente de la encuesta *KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002*, FEE (2003) rescata el hecho de que el 65% de quienes proporcionan confiabilidad a las grandes corporaciones sobre los informes ambientales y de sostenibilidad son firmas de contadores, lo que nos estaría ubicando en una posición que no deberíamos perder en esta área no tradicional. Relevamientos más recientes[8] señalan que de los informes para brindar confiabilidad que preparan las firmas de auditoría, más de un cincuenta por ciento se refiere a informes sobre memorias de sostenibilidad.

2. 2. La Federación Internacional de Contadores (IFAC)

En febrero de 2006, en ocasión de discutirse el borrador de las Guías G3 de la Global Reporting Initiative (GRI), la IFAC emitió un Documento de Consulta (Simmet & Nugent, 2006) para recabar opiniones de los Contadores Públicos con relación a este juego de lineamientos de la GRI que actualizaba y mejoraba la versión anterior de las Guías 2002 para la preparación de Memorias de Sostenibilidad.

El compromiso de la IFAC con la temática no es nuevo pues ha venido desarrollando tareas relacionadas con estas cuestiones, en particular con la GRI, a través del Panel de Expertos Asesores de Sostenibilidad (Sustainability Experts Advisory Panel-SEAP).

En el **Apéndice A** del trabajo señalado (Simmet y Nugent, 2006: 14-15) referido a "*Otras actividades de la profesión contable relacionadas con la Sostenibilidad*" se hace un resumen de las participaciones más significativas de la profesión en el área de los informes de sostenibilidad, sobre la base de un trabajo que prepararan la IFAC y la ACCA para el Programa Ambiental de Naciones Unidas (UNEP). A continuación, volcamos nuestra versión traducida del apéndice en la que agrupamos los aportes de organismos internacionales, regionales y nacionales.

Organismos Internacionales

- **IFAC** publicó un Documento de Lineamientos Internacional (International Guidance Document) denominado *Environmental Management Accounting*[9] preparado por la División de Desarrollo Sostenible del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de Naciones Unidas (UNDESA/DSD)

- El **Comité de Contadores Profesionales en los Negocios (Professional Accountants in Business - PAIB) de la IFAC** lleva adelante publicaciones que incluyen "mejores prácticas" para crear conciencia y despertar el interés en temáticas vinculadas con la

[7] Así se manifiesta, por ejemplo en un comentario elevado a Richard Howit del Parlamento Europeo, el 06/12/06 sobre el Aseguramiento de los Informes de Sostenibilidad.

[8] Como el *KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2005* disponible en línea en http: //www.kpmg.com/news/index.asp?cid=1040

[9] En su momento enviamos una serie de comentarios al entonces Director del CECyT sobre el pronunciamiento, aunque no recibimos respuesta acerca de su canalización efectiva al organismo internacional.

sostenibilidad en los contadores que trabajan en el sector de negocios y en el sector público no lucrativo.

- La **Junta de Educación Contable Internacional de la IFAC** también aborda cuestiones relativas a la sostenibilidad. Así la Norma Internacional de Educación NIE 2 (*International Education Standard-IES 2*) que establece que los contadores profesionales deben contar con conocimientos de negocios además de los conocimientos de contabilidad y finanzas, incluyen en la actualidad "el uso de medidas de desempeño no financieras en los negocios" y "la comprensión de temas ambientales y de desarrollo sostenible"[10].

- **La Internacional Accounting Standards Board (IASB)** publicó un Documento para la Discusión sobre el informe denominado genéricamente "Comentario por parte de la Gerencia" que, como visión de la administración, podría acompañar al juego de estados financieros. En este documento se sugieren distintas alternativas para mejorar la exteriorización de los riesgos y los impulsores de sostenibilidad que resultan relevantes para las necesidades de información de los inversores[11].

Organismos Regionales

- La **FEE** tiene una cantidad interesante de publicaciones y estudios sobre temas relacionados con la sostenibilidad, entre los que se incluye la cuestión referida a los servicios para brindar confiabilidad sobre este tipo de informes, la comercialización de instrumentos sobre emisiones y gases de efecto invernadero y la cadena de valor.

Organismos Nacionales

- Organismos profesionales miembros de IFAC en Alemania, (IdW), Países Bajos (Royal NIVRA), Suecia (FAR) y Francia (CNCC) han desarrollado o están desarrollando normas o guías para brindar confiabilidad sobre sostenibilidad y en Japón, JICPA ha dado a conocer un trabajo de investigación sobre sostenibilidad sobre los informes ambientales.
- La **Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)** publicó documentos de discusión e informes de investigación, entre los cuales se destaca el denominado "*The Big Picture- how the environment influences corporate profit*" y tiene instituido un esquema de premios para informes sobre sostenibilidad en muchos países.
- **CPA Australia (CPAA)** tiene una base de datos sobre informes para brindar confiabilidad sobre sostenibilidad y, junto con la Universidad de Sydney, anunció un proyecto de envergadura para mejorar la efectividad de los mecanismos internos para recoger datos para la inclusión en los informes de sostenibilidad.
- El **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** de US y el **Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)** han desarrollado en un proyecto conjunto lineamientos para brindar confiabilidad sobre información acerca de emisiones.

---

[10] Se indica que hay organismos nacionales que han avanzado y cuentan entre sus requisitos la identificación de temas de contabilidad ambiental y servicios para brindar confiabilidad sobre sostenibilidad (sustainability assurance). En tanto, la FEE ha llevado a cabo una encuesta entre sus miembros sobre la inclusión en el curriculum de temas ambientales y de sosteniblidad.

[11] En Rodríguez de Ramirez (2006) analizamos los puntos salientes de ese Documento de Discusión.

- El **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)** publicó un estudio denominado "*Sustainability: The Role of Accountants*" como parte de su proyecto "*Information for Better Markets*"
- El **Certified General Accountants (CGA) de Canadá** ha lanzado un estudio sobre la experiencia de la información sobre sostenibilidad en Canadá y la **Canadian Performance Reporting Board de la CICA** ha emitido un documento denominado "*Discussion Brief on MD&A disclosure about the financial impact of climate change and other environmental issues*".

En el Apéndice se señalan también las iniciativas importantes que llevan a cabo las firmas de contadores para ubicarse como jugadores clave en los servicios vinculados a la sostenibilidad. Entre ellas señalan el informe trienal *KPMG Internacional Survey of Corporate Responsibility Reporting* (publicado en 2005) el *Deloitte Sustainability Reporting Scorecard*, el *PwC`s Sustainability Yearbook*. Se indica que, en 2002 *Ernst & Young* publicó una encuesta sobre *Corporate Social Responsibility* entre las empresas globales y continúa realizando encuestas a nivel nacional.

La IAASB de la IFAC y las normas aplicables a los servicios de aseguramiento no tradicionales

Debido a la creciente importancia de la demanda de servicios de verificación sobre informes de sostenibilidad, la IAASB encaró un Proyecto que denominó *Assurance Engagements* cuya evolución nos parece importante reflejar[12] a continuación a los efectos de aclarar algunas cuestiones que resultan todavía difusas no solo para los contratantes de este tipo de servicios y para los destinatarios de sus productos sino para gran parte de los profesionales contadores públicos en nuestro medio.

Desde junio de 2000, en que se emitió el ISAE 100 *Assurance Engagements*, la doctrina de la IAASB incluyó principios básicos y procedimientos esenciales tanto para la auditoría y las revisiones de información financiera histórica como para lo que la ISAE 100 definía como **compromisos de nivel alto de aseguramiento** (*high level assurance engagements*) **sobre temas que difieren de la información financiera histórica**.

Pero como la IAASB no se había ocupado de establecer principios básicos y procedimientos esenciales para los compromisos que según la ISAE 100 contaban con un **nivel moderado de aseguramiento** (*moderate level of assurance engagements*), se decidió a encarar un proyecto para establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales para todo tipo de compromisos para brindar aseguramiento. El mismo resultó en la emisión de:

- el *Marco Internacional para Servicios de Aseguramiento* (*International Framework for Assurance Engagements*) que resulta aplicable para los informes de aseguramiento (assurance reports) emitidos en o después del 1 de enero de 2005 (se permite referencia anterior anterior) y
- la Norma Internacional de Servicios de Verificación - NIV 3000 (Revisada) *Servicios para brindar confiabilidad/de aseguramiento/de verificación diferentes de las auditorías o revisiones de información financiera histórica.*(International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3000 "*Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*") aplicable para compromisos de

[12] Tomado de www.ifac.org/IAASB/ProjetHistory.php?ProjID=008 consulta 21-04-08

aseguramiento (*assurance engagements*) cuyo informe se emita con fecha 1 de enero de 2005 o posterior (se permite aplicación anterior).

Y, por lo tanto, en el reemplazo de:

- *ISA 120 Framekork of International Standards on Auditing*
- *ISAE 3000 (ANTES ISAE 100) Assurance Engagements*

El Marco define y describe los elementos y objetivos de un compromiso de aseguramiento e identifica los compromisos a los que resultan aplicables:

- las Normas Internacionales de Auditoría - NIAs (International Standards on Auditing - ISAs)
- las Normas Internacionales de Servicios de Revisión - NIR (International Standards on Review Engagements- ISREs) y
- las Normas Internacionales de Verificación - NIV (International Sandards on Assurance Assurance Engagemens - ISAEs)

Proporciona un marco de referencia para los auditores[13] y para otros involucrados en los compromisos de aseguramiento, tales como quienes contratan al auditor y los destinatarios de un informe de aseguramiento.

Allí se estipulan claramente los dos tipos de servicios que se pueden llegar a brindar:

a) un servicio de "**aseguramiento razonable**" (*reasonable assurance*) que **se asemeja a una auditoría de estados financieros** y tiene como resultado la expresión de una **conclusión afirmativa** (v.gr: "En nuestra opinión, el informe de sostenibilidad de XYZ se halla presentado razonablemente de acuerdo con las Guías GRI 2006")
b) un servicio de "**aseguramiento limitado**" (*limited assurance*) que **se asemeja a una revisión limitada de estados financieros** y resulta en la expresión de una **conclusión negativa** (v.gr.: "Sobre la base de los procedimientos descriptos en nuestro informe, nada ha llamado nuestra atención que nos pueda hacer pensar que el informe de sostenibilidad de XYZ no se halla presentado razonablemente de acuerdo con las Guías GRI 2006).

El Marco también ejemplifica qué exteriorizaciones deben realizar los contadores profesionales para expresar diferentes niveles de aseguramiento (ya sea que este sea razonable o limitado) sobre distintos elementos de un informe de sostenibilidad dentro del mismo servicio para brindar confiabilidad.

La ISAE 3000 (R) establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para todos los compromisos de aseguramiento que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertos por las ISAs y las ISREs, por ejemplo, los que se refieren a:

- Informes ambientales, sociales y de sostenibilidad (environmental, social and sustainability reports)

---

[13] En nota 1 al pie de la International Standard on Related Services ISRS 4400 *Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information* (IAASB, 2008: 953) se aclara el sentido amplio del término al señalar que "auditor" es utilizado en todos los pronunciamientos de la IAASB para los servicios de auditoría, revisión u otros para brindar confiabilidad o relacionados. Dicha referencia no implica que la persona que presta servicios de revisión, u otros para brindar confiabilidad o relacionados sea el auditor de los estados financieros de la entidad.

- Sistemas de información, control interno y procesos de gobierno corporativo (Information Systems, internal control, and corporate governance processes) y
- Cumplimiento de condiciones de subsidios, contratos y regulaciones[14]

La ISAE 3000 se refiere a temas tales como: requerimientos éticos, control de calidad, aceptación del compromiso, planificación, utilización del trabajo de un experto, obtención de evidencia, documentación y preparación del informe de assurance

3. Otro partícipe relevante en la emisión de normas aplicables a los servicios de aseguramiento: el ISEA

Un actor importante en lo que hace a la emisión de normas aplicables a los servicios de aseguramiento es el Institute of Social and Ethical AccountAbility (ISEA). Este Instituto Profesional Internacional define su misión como la de "promover responsabilidad para el desarrollo sustentable". En este sentido, partiendo de la preocupación derivada de la falta de confiabilidad hacia la comunidad de negocios y encarando la problemática de los informes de las empresas sobre sostenibilidad, postula la necesidad de una norma profesional generalmente aceptada para brindar confiabilidad bajo el supuesto de que "los emisores y los interesados aceptan que la evaluación externa de la confiabilidad es un medio clave para aumentar la credibilidad y efectividad de sus informes y, en última instancia, de su desempeño[15]. Se señala que la tendencia hacia la presentación de informes más amplios sobre estas materias se halla relacionada, también, con el interés de los inversores para la evaluación del riesgo que implican en el desempeño financiero.

El **AccountAbility AA1000** desarrollado por el ISEA, y que en la actualidad se encuentra en proceso de revisión, incorpora un estándar de auditoría para los informes de sustentabilidad de las organizaciones, sus procesos y sistemas. Es definido como "un estándar de respondhabilidad focalizado en asegurar la calidad de la información, la contabilización y la auditoria social y ética".

Puede utilizarse como una herramienta de uso puntual o periódicamente como se hace en las auditorías contables para garantizar la calidad de los informes sociales.

Como elementos clave de este estándar, se puede destacar que: cubre todo el rango de desempeño organizacional, se focaliza en los temas más relevantes para los interesados en la información del ente e indica cuán capacitada está una organización para llevar adelante las políticas establecidas y enfrentarse con las expectativas futuras.

Sus promotores señalan que se puede aplicar en organizaciones grandes y pequeñas, nacionales, regionales y multinacionales, públicas, privadas y sin fines de lucro.

Hay que aclarar que la norma plantea diferentes niveles de aseguramiento que tienen relación con la información disponible, y la suficiencia de la evidencia. Depende también de los sistemas de auditoría interna, las limitaciones legales o comerciales, por mencionar algunos de los puntos más importantes.

---

[14] Este último tipo de servicios nos interesa particularmente para nuestro proyecto de investigación citado en nota 2 de este trabajo, con la fuerte participación que en este ámbito tiene el sector público y la necesidad de encuadrar la actividad de los profesionales independientes que encaren tareas no tradicionales de aseguramiento.

[15] ISEA – Accountability Assurance Standard AA 1000 (p. 3) en www.accountability.org.uk.

Los pasos del proceso estándar que se plantea – que establece su compatibilidad con otras propuestas como la GRI y otras normas como el SA8000[16]-, implican:

A. Planeamiento: la organización se obliga al proceso; define y revisa sus valores, sus objetivos y las metas sociales y éticas.

B. Contabilización: el alcance del proceso es definido, la información es confrontada y analizada, y se dispone el desarrollo de objetivos y mejora de planes

C. Auditoría e información: se prepara un informe (puede seguirse el criterio de la GRI) que es auditado por terceros y se comunica al público. Se obtiene la retroalimentación.

D. Integración: Para soportar cada una de las etapas, se desarrollan sistemas y estructuras para reforzar el proceso y para integrarlo a las actividades de la organización.

E. Compromiso con el público interesado: cada nivel del proceso es permeable al compromiso de la organización con los interesados.

4. La Global Reporting Initiative (GRI) y las referencias a la autoevaluación y a la evaluación externa

Es incuestionable el peso de la GRI el en el desarrollo de esquemas de exteriorización de información en el área contable microsocial. La intención del organismo de universalizar un modelo de presentación de información microsocial para que adquiera la trascendencia del "financiero" - en lo que hace al reconocimiento por parte de la comunidad de negocios[17]-, aparece claramente destacada en su página institucional.

La Tercera Generación de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad (G3) se lanzó formalmente en Ámsterdam durante la Conferencia sobre *Sostenibilidad y Transparencia* realizada entre el 4 y el 6 de octubre de 2006. En esta sección incluimos algunos comentarios sobre el sistema de autoevaluación propuesto por la GRI que tiene que

---

[16] El SocialAccountability 8000 es un estándar uniforme y auditable por terceras partes similar a lo que sería una ISO 9000 para la calidad o una ISO 14000 para el cuidado del medio ambiente, pero, en este caso, para garantizar el desarrollo sostenible de los entes que la adopten. No obstante, es de destacar su concentración en el ámbito referido a los trabajadores de las organizaciones. Fue emitido en 1997 por la Council of Economic Priorities Acreditation Agency (CEPAA) como estándar voluntario para garantizar una producción ética de bienes y servicios sobre la base de la consideración de los principios establecidos por la Convención de Derechos Humanos de la ONU y por las condiciones de trabajo fijadas por la OIT. Es de aplicación en el ámbito universal, tanto geográfico, como de sector industrial y para compañías de cualquier tamaño. Tiene en cuenta las leyes y derechos a los que está sometido todo ente a nivel nacional, así como también a todas las obligaciones a las que la empresa se haya sometido voluntariamente. En estos casos será de aplicación la norma más estricta en tanto se solapen con ellas, los temas tratados en el SA8000.

[17] Los lineamientos de la GRI, que fueron elaborados para empresas de negocios, pueden ser utilizados también por agencias de gobierno y organizaciones sin fines de lucro. GRI reconoce, por otro lado, que deben desarrollarse lineamientos particulares por sector para complementar la información general incluida en las Guías, por lo que se halla, también, en proceso de elaboración y/o revisión de los mismos.

ver con el grado de aplicación de las normas y las referencias a las evaluaciones por parte de terceros independientes de los informes de sostenibilidad.

4.1. La Guía, el sistema de Niveles de Aplicación[18] y la autoevaluación

Para quienes utilizan la Versión G2 en sus informes existe una distinción entre las entidades que adhieren a esta iniciativa "de conformidad con" (*in accordance*) y que, consecuentemente, deben cumplir con todos y cada uno de los lineamientos y las que lo hacen de manera parcial e informal (es decir, tomando algunas pautas solamente)[19].

La nueva versión de la Guía, en la idea de apoyar un proceso paulatino de adecuación que estimule a las empresas a utilizarla consistente con las posibilidades de los distintos tipos de organización (lucrativas públicas o privadas y no lucrativas) y dimensión, plantea un nuevo sistema para exteriorizar en qué medida ha sido aplicado el nuevo Marco de elaboración de memorias de la GRI.

Esto no solo contribuye a la transparencia, indicando a los lectores el grado de aplicación, sino que favorece el proceso de ampliación de su utilización por parte de las propias organizaciones emisoras. En el caso de estas últimas, los beneficios son tanto para los que recién comienzan (marcando el punto de partida, reforzando la importancia de aumentar la información a proporcionar y articulando el camino para ello a lo largo del tiempo) como para los que ya tienen una experiencia previa interesante (permitiéndoles una comunicación fluida con los distintos *stakeholders* y otorgándoles la oportunidad de distinguirse como "líderes" en este tipo de exteriorizaciones).

Los Niveles de aplicación son 3 y reciben las calificaciones A, B y C. En el caso de que se haya procedido a la **verificación externa de las memorias, se agregará un plus (+)** a estas calificaciones.

Las empresas **se "autocalifican"**, pero además pueden recurrir a la GRI para que **compruebe la autocalificación y/o contar con la opinión de un verificador externo sobre la misma**. El Nivel de aplicación y el ícono correspondiente puede incluirse en el informe escrito o publicado en la página. Se indican posibles ubicaciones para el mismo: la contratapa inicial o final de un informe escrito, la página introductoria o del Indice en los informes que aparecen en las páginas, junto con la discusión sobre los objetivos y parámetros del informe o con la Tabla de Contenidos.

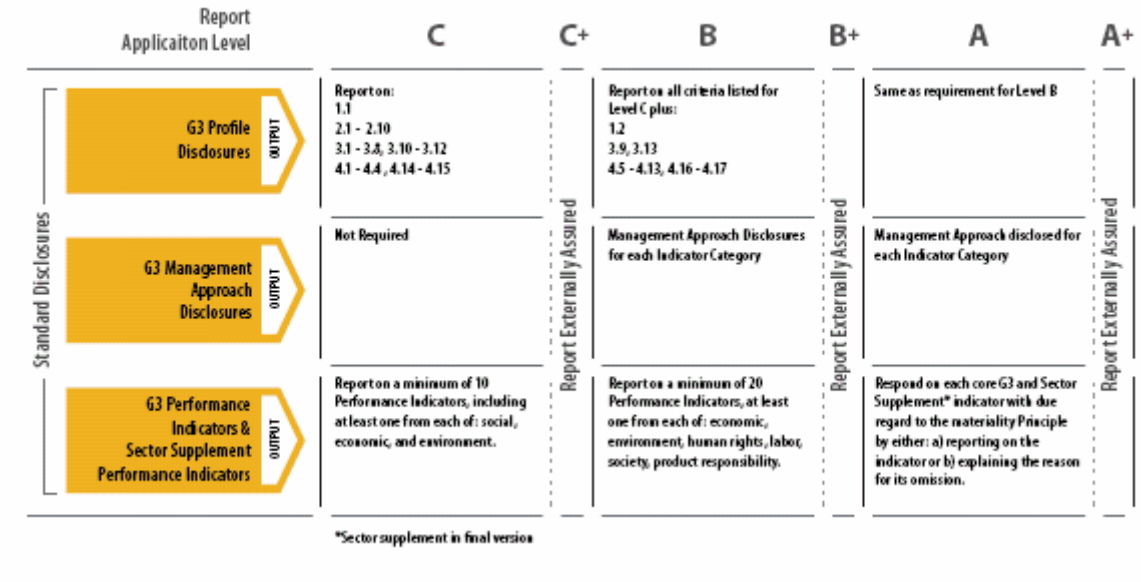
---

[18] Información tomada de la publicación que aparece en la página institucional en el documento *GRI Application Levels.*

[19] GRI ofrece un servicio de chequeo para determinar si los informes que se presentan "de conformidad" se encuentran correctamente categorizados. No se trata de un programa de certificación sino de la comparación de los informes siguiendo los cinco criterios que determinan el status señalado: si GRI coincide con la evaluación de la empresa, adiciona al informe una etiqueta con la descripción "GRI checked", en tanto que si no llega a esa conclusión, trata de llegar a una resolución mutuamente aceptada con la organización. Si ésta la rechazara, se adicionará la etiqueta *"auto-declarado" (self declared")* o *"comprobado por auditor"* (*"auditor checked").*

En cuanto a la **verificación externa que dé lugar al agregado del (+)** se entiende que implica: la participación de "partes contratadas competentes en el tema" y prácticas para brindar confiabilidad (*assurance*) que sean externas a la organización; haber seguido procedimientos definidos que puedan ser adecuadamente descriptos y se encuentren documentados; brindar una evaluación sobre la capacidad del informe de proporcionar una presentación razonable y equilibrada del desempeño tomando en consideración los datos del informe y la selección general del contenido y haber resultado en una opinión o conjunto de conclusiones que se encuentren disponibles para los lectores del informe (en el caso de que se solicite a GRI la comprobación del (+) el organismo solo certificará la existencia de una declaración por parte del evaluador de la confiabilidad pero su tarea no implicará una revisión para determinar si dicha evaluación ha seguido los criterios señalados).

Fuente: Application Levels (GRI, 2006: 2)



4.2. Las G3 y los procesos para brindar confiabilidad.

En esta sección, nos interesa rescatar de la versión G3 las referencias a la verificación y los procesos vinculados, por cuanto al ser el modelo propuesto por la GRI uno de los que tienen mayor difusión, es probable que sea utilizado como sensor por gran parte de quienes presten este tipo de servicios.

Dentro de la Sección 3 referida a los Parámetros de la Memoria[20], aparece en el último punto, el 3.13, la referencia a **Verificación** entendida como**:**

> 3.13 Política y práctica actual en relación con la **solicitud de verificación externa de la memoria**. Si no se incluye el informe de verificación en la memoria de sostenibilidad, se debe explicar el alcance y la base de cualquier otra verificación externa existente. También se debe

[20] A nivel general, se estructura la Guía dentro de Perfil en: 1. Estrategia y Análisis; 2. Perfil de la Organización; 3. Parámetros de la Memoria. Dentro de éstos, la apertura está dada en: Perfil de la Memoria (puntos 3.1 a 3.4); Alcance y Cobertura de la Memoria (puntos 3.5 a 3.11); Indice del Contenido del GRI (punto 3.12 referido a la Tabla que indica la localización del los Contenidos básicos en la memoria); y Verificación (punto 3.13)

> aclarar la relación entre la organización informante y el proveedor o proveedores de la verificación. (G3: 24, resaltado y subrayado nuestro)

Dentro de las observaciones generales con respecto a la información a incluir, se hacen los siguientes comentarios acerca de la *Verificación* (G3:42, resaltado y subrayado nuestro):

> **Decisiones acerca de la verificación.**
>
> Las organizaciones utilizan diversos enfoques para mejorar la credibilidad de sus memorias. Las organizaciones pueden contar con sistemas de control interno, incluidas funciones de auditoría interna, como parte de sus procesos para gestionar y divulgar la información. Estos sistemas internos son importantes para la integridad y credibilidad generales de una memoria. Sin embargo, **GRI recomienda, además del uso de los recursos internos, recurrir a la verificación externa de las memorias de sostenibilidad.**
>
> En la actualidad, los encargados de elaborar las memorias utilizan **diversos enfoques para implantar la verificación externa, incluido el uso de firmas de servicios profesionales de verificación, comisiones compuestas y paneles de grupos de interés, así como otros grupos o individuos externos**. No obstante independientemente del enfoque seleccionado, los encargados de la verificación **deberán ser grupos o individuos competentes externos a la organización**. Los **encargados de verificación deben tener normas profesionales de verificación, o bien se podrán adoptar enfoques que, a pesar de no estar regidos por una norma concreta, se ajusten a procesos sistemáticos, documentados, así como procesos basados en comprobaciones**.
> El GRI utiliza el término "verificación externa" para referirse a las actividades destinadas a presentar la publicación de conclusiones en relación con la calidad de la memoria y de la información en ella contenida. Esto incluye, sin limitarse a ello, la consideración de procesos subyacentes para preparar esta información, y en cambio difiere de las actividades destinadas a verificar o validar la calidad o el nivel de desempeño de una organización, tales como la emisión de certificados de desempeño o valoraciones de cumplimiento normativo.

Si bien queda claro que existe una diferencia entre los expertos en sostenibilidad (materia objeto de análisis) y los expertos en aseguramiento o verificación (que cuentan con normas profesionales especialmente referidas a la prestación de este tipo de servicios), se señala que en ambos casos debe tratarse de individuos o grupos independientes. Esto nos lleva a distinguir entre distintos tipos de procesos de verificación que pueden estar proporcionados por distinto tipo de proveedores y las organizaciones pueden recurrir a diferentes servicios en este sentido pues no son excluyentes. Es también una tarea importante la de aclarar a los potenciales usuarios las diferencias entre ambos tipos de aseguramiento. La GRI no aborda la cuestión política referida a la acreditación de los verificadores (es decir, quiénes estarían calificados para llevar adelante el servicio) ni señala cuáles serían las normas de desempeño a seguir los expertos en aseguramiento (v.gr.no existen referencias a la ISAE 3000 o a la AA1000 AS).

Es interesante resaltar la puntualización de que la verificación externa se refiere a la "calidad de la memoria y de la información en ella contenida" y no implica una verificación de "desempeño" o de "cumplimiento normativo". Siguen los lineamientos para señalar que:

> En general, las principales cualidades de una verificación externa de memorias según el marco que proporciona GRI son:

- Que la verificación sea llevada a cabo **por grupos o individuos externos a la organización con conocimientos demostrables tanto en la materia objeto de verificación como en prácticas de verificación**.
- Que se lleve a cabo de un **modo sistemático, documentado**, basado en comprobaciones y que se caracterice por disponer de procedimientos definidos.
- Que **valore si la memoria proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño**, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como en (sic) la selección general del contenido.
- Que recurra a grupos o individuos para llevar a cabo la verificación que no se encuentren limitados, para poder lograr y publicar una conclusión de la memoria **imparcial e independiente por su relación con la organización o con los grupos de interés.**
- Que **evalúe en qué medida los encargados de la preparación de la memoria han aplicado el Marco de elaboración de memorias de GRI** (incluidos los Principios de elaboración de memorias) con el fin de alcanzar sus conclusiones.
- Que dé como resultado una **opinión o un conjunto de conclusiones que estén disponibles para el público por escrito**, así como una declaración por parte del verificador sobre su relación con el responsable de la elaboración de la memoria.

Según lo indicado en el apartado 3.13 Información sobre el Perfil, las organizaciones deberán informar sobre el <u>método seguido para la verificación externa</u>.

Resulta preciso en esta sección hacer referencia al principio de ***fiabilidad*** que se halla dentro de los establecidos por la GRI "para definir la calidad de elaboración de memorias" de sostenibilidad . Las G3 se refieren a ellos[21] en la Sección 1.2 como los que

> (...) guían las decisiones a la hora de asegurar la calidad de la información, incluida su correcta presentación. Las decisiones relacionadas con los procesos de preparación de la información de una memoria deben ser coherentes con estos principios. Todos estos Principios son esenciales para conseguir una transparencia efectiva. La calidad de la información permite a los grupos de interés realizar una valoración adecuada y razonable del desempeño, así como tomar las medias pertinentes. (G3:15)

La **"fiabilidad" (*assurability)*** aparece enunciada de la siguiente forma (G3:19, el resaltado es nuestro):

> La información y los procedimientos seguidos en la preparación de una memoria deberán ser recopilados, registrados, compilados, analizados y presentados **de forma que puedan ser sujetos a examen y que establezcan la calidad y la materialidad** de la información.
>
> **Descripción:** Los grupos de interés deben tener la **confianza de que la memoria podrá ser verificada**, comprobándose la veracidad de sus contenidos y la aplicación que se ha hecho de los Principios para la elaboración de memorias. La **información y los datos** incluidos en la memoria **deberán estar respaldados por documentación y controles internos que puedan ser revisados por terceros distintos a los autores de la memoria**. Las informaciones sobre el desempeño que no cuenten con el apoyo de evidencias justificativas no deben figurar en una memoria de sostenibilidad, a menos que representan información material, y la memoria proporcione explicaciones claras sobre las incertidumbres asociadas a dicha información. Los <u>procesos de toma de decisiones que subyacen a una memoria deberán estar documentados de forma que se pueda revisar la base empleada para dichas decisiones</u> (tales como los procesos de inclusión de los grupos de interés o los procesos encaminados a determinar el contenido y

[21] Los principios - sobre los cuales, además de su enunciación, aparece una descripción y las comprobaciones para detectar su aplicación- son: *equilibrio, comparabilidad, precisión, periodicidad, claridad y fiabilidad.*

la cobertura de la memoria). En el diseño de sistemas de información, las organizaciones informantes deben señalar por anticipado que los sistemas pueden estar sujetos a verificación, incluida la revisión por parte de terceros independientes.

Comprobaciones:

- Se identifica el alcance y la medida en que se ha verificado la memoria de forma externa.
- La organización puede identificar la fuente original de toda la información que figura en la memoria.
- La organización puede justificar la fiabilidad de las hipótesis o de los cálculos complejos que se ha (sic) efectuado.
- Se dispone de una declaración de los responsables de la información de los datos originales, dando fe de su fiabilidad o precisión, dentro de márgenes aceptables de error.

5. Diferentes tipos de Informes de Verificación sobre Informes de Sostenibilidad: para muestra.....

En esta sección nos limitaremos a transcribir, con algunas aclaraciones, dos Informes de Verificación sobre Informes de Sostenibilidad de manera de exteriorizar las fuertes diferencias que pueden detectarse en lo que hace a su estructura, a las normas que utilizan quienes los realizan para determinar los procedimientos a aplicar en la realización de la tarea y a las normas que se toman como sensores para las evaluaciones. No se trata, obviamente de un procedimiento exhaustivo, sino de una primera aproximación, en este caso tomando a dos empresas del mismo sector (el petrolero). Esperamos avanzar en el futuro con la inclusión de otros informes para analizar la evolución de esta área de actuación profesional.

5. 1. Caso REPSOL YPF

Evaluadores Independientes: KPMG ASESORES S.L.
Fecha de emisión: 10 de abril de 2007
Título del Informe: **Informe de Verificación**
Destinatarios: A los lectores de este Informe

Introducción: Transcripción textual con resaltado agregado

> Hemos sido requeridos por REPSOL YPF para revisar la **información relativa a las prácticas ambientales, de seguridad y sociales** correspondientes al ejercicio 2006 contenida en su **Informe de Responsabilidad Corporativa** 2006 (en adelante el Informe), cuya elaboración, incluida la decisión acerca de los asuntos que trata, es responsabilidad de la Dirección de REPSOL YPF.

Alcance: Se indica qué tipo de información ha sido evaluada siguiendo las normativas que sustentan los procedimientos para la realización del trabajo de aseguramiento con distintos niveles (ISAE 3000) así como la información excluida de los procesos de verificación. También se señalan las normas utilizadas como sensor (GRI 3 y AA1000 AS). Transcripción textual con resaltado agregado.

> En el Informe se describen los esfuerzos y avances realizados por REPSOL YPF en la consecución de un desarrollo más sostenible. Nuestra responsabilidad ha sido la de revisar el mencionado Informe, **comprobar la aplicación de** la norma AA1000 Assurance Standard (**AA1000 AS**) y de la Guía Global Reporting Initiative Versión 3 (**GRI 3**) de acuerdo al nivel de autodecalaración de la compañía y **ofrecer a los lectores del mismo un nivel de aseguramiento de acuerdo con** lo establecido por la norma **ISAE 3000** (Internacional Standard for Assurance Engagements):
>
> - **Razonable** para los indicadores que se especifican con el símbolo “ “ en el Anexo I (Índice GRI) para los cuales se ha obtenido **evidencia suficiente para reducir el riesgo de error material a un nivel aceptable.**
> - **Limitado:**
> - para los indicadores que se especifican con el símbolo “ “ en el Anexo I

- para la información con la cual Repsol YPF da respuesta a las preguntas realizadas por el Comité de Expertos Independientes, identificadas dentro del Informe tal y como se indica en el Anexo 3 (Respuestas al Comité de Expertos Independientes)
- en relación a la aplicación de la Norma AA100 AS y de la Guía de GRI G3 de acuerdo a la autodeclaración (Nivel de Aplicación A+) realizada por REPSOL YPF, tal y como se indica en el capítulo denominado "Sobre este Informe".

El **nivel de riesgo** correspondiente a los tres puntos anteriores **es superior al nivel de aseguramiento razonable debido a la naturaleza y el alcance más limitado de los procedimientos que hemos llevado a cabo para la obtención de evidencias**.

La revisión de la información indicada anteriormente **no ha incluido la verificación de los datos cuantitativos correspondientes a los estudios de caso** incluidos en el informe.

Criterios para realizar la revisión: Transcripción textual con resaltado agregado

Hemos realizado nuestro trabajo de acuerdo con la norma ISAE 3000 *Assurance ·Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, desarrollada por Interantiaonal Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Entre otras cuestiones esta norma requiere que:

- El **equipo** que realiza el trabajo posea **conocimientos específicos, habilidades y competencias profesionale**s necesarias para entender y revisar la información incluida en el Informe, y que los miembros del mismo cumplan los **requerimientos del Código de Etica Profesional de la** Federación Internacional de Expertos Contables (**IFAC**) para asegurar su **independencia**.
- Se utilice una **conclusión que refleje un nivel diferente de aseguramiento cuando la información haya sido verificada en forma limitada**, que es un nivel menor que el aseguramiento razonable.

En nuestra revisión se han seguido los principios y criterios de verificación de la información incluidos en la norma AS1000 AS y la Guía de GRI G3 por ser los aplicados por REPSOL YPF y cuyo entendimiento y aplicación se hallan descritos en el capítulo denominado "Sobre este Informe".

Trabajo realizado: Transcripción textual con resaltado agregado (salvo en los títulos a), b) y c) que se hallan resaltados en el informe)

a) Información cuantitativa con aseguramiento razonable

Hemos revisado la información cuantitativa que se especifica con el símbolo " " en el Anexo I (Índice GRI) del Informe de acuerdo con el alcance descrito, basándonos en la realización de las siguientes actividades:

- Entrevistas con los responsables de los sistemas que proveen la información incluida en el Informe
- Revisión de los sistemas utilizados para generar, agregar y facilitar esta información.
- Análisis de la información contenida en el Informe.
- Revisión por muestreo de los cálculos realizados por los negocios y a nivel corporativo.
- Revisión por muestreo de la información generada en 10 emplazamientos visitados, representativos de al actividad de la empresa y de su ámbito de operación geográfico.

b) Información con aseguramiento limitado

Hemos revisado la información cuantitativa que se especifica con el símbolo " " en el Anexo I (Índice GRI) del Informe, así como la información con la cual Repsol YPF da respuesta a las preguntas realizadas por el Comité de Expertos Independientes identificadas dentro del Informe tal y como se indica en el Anexo 3 (Respuestas al Comité de Expertos Independientes), de acuerdo al alcance descrito, llevando a cabo:

- Entrevistas con los responsables de proveer la información incluida en el Informe
- Revisión de que dicha información se encuentre adecuadamente soportada por documentos internos o de terceros.

c) Revisión limitada del alineamiento de los criterios y principios para la definición del contenido del Informe y su alcance según GRI G3 y AA1000 AS

Se han revisado documentalmente los criterios y procedimientos utilizados para definir los contenidos del informe de conformidad con el alcance descrito.

Estos criterios de presentación de la citada información en cuanto a alcance, incluyendo las eventuales limitaciones al mismo, importancia, métodos de integración y agregación de los datos en función de la participación de REPSOL YPF en las diferentes sociedades del Grupo, se hallan descritos de manera general en el capítulo "Sobre este Informe" y de manera particular en los diferentes capítulos dedicados a la presentación de la información ambiental, de seguridad y social.

Conclusiones: se expresan aquí la conclusión afirmativa para los trabajos realizados con un nivel de aseguramiento razonable y la conclusión expresada en términos negativos para aquellos que cuentan con un nivel de aseguramiento limitado. Transcripción textual con resaltado agregado

> Basados en los trabajos descritos anteriormente, los **indicadores verificados con un nivel de aseguramiento razonable se pueden considerar fiables y representativos de sus actividades**. Sobre los **indicadores e información revisada con un nivel de aseguramiento limitado, no hemos observado circunstancias que nos indiquen que los datos recogidos en el Informe no hayan sido obtenidos de manera fiable, que la información no esté presentada de manera adecuada, ni que existan desviaciones ni omisiones significativas**.

5.2. Caso PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS

Evaluadores Independientes: KPMG AUDITORES INDEPENDIENTES
Fecha de emisión: 15 de mayo de 2007
Título del Informe: **Informe de los Auditores Independientes** sobre el Balance Social y Ambiental
Destinatarios: Al Consejo de Administración y Accionistas de Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRAS

El informe no se halla dividido en Secciones que estructuran su contenido (clásicamente Introducción, Alcance, Criterios para realizar la revisión, Trabajo realizado y Conclusiones), sino en 4 párrafos que se transcriben textualmente a continuación con resaltado agregado.

En el párrafo 1 se expresa una **conclusión en forma afirmativa** (referida a la **adecuación de su presentación en todos los aspectos relevantes en relación con los estados contables tomados en conjunto**) acerca de la porción de información del Balance Social que se identifica en el mismo como **auditada,** por haber seguido en su evaluación los mismos procedimientos de auditoría empleados para la auditoría de los estados financieros. Es decir, se señalan los criterios aplicables para realizar el trabajo de aseguramiento sobre esa porción: normas de auditoría aplicables en Brasil, aunque no los criterios de preparación del Balance Social y Ambiental, lo que se está evaluando, es la "adecuación en relación con los estados contables tomados en conjunto".

> 1. Auditamos, con base en las normas de auditoría aplicables en Brasil, los estados contables de Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras-, relativas al ejercicio con cierre al 31 de diciembre de 2006, no incluidas (sic) en el presente informe. Nuestra auditoría se llevó a cabo con el objetivo de emitir una opinión acerca de los estados contables tomados en conjunto y, como resultado, emitimos un parecer de auditoría sin salvedades el 12 de febrero de 2007. Las informaciones constantes en el Balance Social y Ambiental 2006 se presentan para propiciar informaciones sobre la Compañía, a pesar de no ser requeridas como parte de los estados contables. Esas informaciones, **excepto las identificadas como "revisadas"** conforme a lo detallado en el párrafo 2 líneas abajo, fueron **sometidas a los mismos procedimientos de auditoría aplicados en nuestra auditoría de los estados contables y, a nuestro juicio, están adecuadamente presentadas en todos sus aspectos relevantes en relación con los estados contables tomados en conjunto**. Esas informaciones están identificadas en el Balance Social y ambiental como **"auditadas"**.

Los criterios seguidos aplicables al trabajo de aseguramiento realizado sobre las porciones de información del Balance Social identificadas como **revisadas**, se detallan en el párrafo 2. No se identifican los criterios sobre los cuales se preparó la información contenida en el Balance Social y Ambiental sometida a tal revisión; por el contrario, parte de la tarea consistió en comprender, a través de las entrevistas con los profesionales de la empresa, los principales criterios utilizados para su preparación.

2. Las informaciones constantes en el Balance Social y Ambiental e identificadas como "revisadas", fueron sometidas a procedimientos de revisión, detallados a continuación, conforme a lo requerido por la Resolución del Consejo Federal de Contabilidad n. 1003 del 19 de agosto de 2004 que aprobó la Norma Brasileña de Contabilidad –NBTC T 15- Informaciones de Naturaleza Social y Ambiental. El **alcance de esta revisión ha sido sustancialmente menor que el de una auditoría efectuada con las normas de auditoría aplicables en Brasil, cuyo objetivo sería emitir una opinión sobre el Balance Social y Ambiental** y, por consiguiente, **no hemos emitido una opinión sobre tales informaciones.** Los procedimientos de revisión consistieron básicamente en: (a) **lectura completa** del texto del Balance Social y Ambiental para verificar la **coherencia con las informaciones financieras y no financieras divulgadas**; (b) **entrevistas** con profesionales de la Compañía para **entender los principales criterios y premisas utilizados en la preparación del Balance Social y Ambiental**; (c) análisis de **informaciones de archivos electrónicos** extraídos de los sistemas de datos de la Compañía y **confrontación, en base de muestras, de esas informaciones con las informaciones contenidas en el Balance Social y Ambiental**; (d) **confirmación con fuentes de información externa, en base de muestras ,** sobre datos contenidos en el Balance Social y Ambiental; (e) **revisión, en base de muestras, de contratos, acuerdos y otros documentos** comprobatorios y **su confrontación con las informaciones contenidas en el Balance Social y Ambiental;** y análisis de los principales procesos y flujos de informaciones incluidas en el Balance Social y Ambiental; y (f) **análisis de los principales flujos de informaciones** que generaron las informaciones incluidas en el Balance Social y Ambiental.

En el párrafo 3, se expone la **conclusión en forma negativa** resultante de la aplicación de los procedimientos detallados en el párrafo anterior:

3. Basados en la revisión anteriormente mencionada, **no tenemos conocimiento de cualquier modificación relevante que deba efectuarse en el Balance Social y Ambiental** de Petróleo Brasileiro S.A. –Petrobras-, relativo al ejercicio con cierre el 31 de diciembre de 2006, para que dicho informe esté en conformidad con los registros y archivos que han servido de base para su preparación.

En el párrafo 4 se aclara que ciertas porciones de la información el Balance Social y Ambiental se hallan excluidas del alcance del trabajo efectuado por los verificadores independientes por lo que han sido identificadas en el mismo como **"no auditadas/no revisadas"**.

4- Algunas informaciones contenidas en el Balance Social y Ambiental **no han sido sometidas a procedimientos de auditoría o revisión** y son identificadas como "no auditadas/no revisadas".

6 . Como cierre ....la apertura

Al tiempo que las empresas están experimentando con modelos innovadores para incorporar las cuestiones relativas a la responsabilidad social en sus estrategias, elaborando distinto tipo de informes para los grupos de interés que difieren –entre otros aspectos- en su estructura, alcance, normas que los sustentan y denominación genérica (Informe de Sostenibilidad, Memorias de Sostenibilidad, Balance Social y Ambiental, entre otros), desde la actuación profesional de los contadores, venimos sosteniendo desde hace tiempo la necesidad de participar activamente en las distintas etapas del proceso relacionado con la integración de las perspectivas económica, social y ambiental. Ello va desde la definición estratégica- pasando por el diseño de los sistemas de información contable necesarios para capturar, almacenar, procesar y recuperar datos, por el armado de diversos índices que permitan operacionalizar mediciones, por la elaboración de informes ad-hoc o la preparación de informes estandarizados- hasta el control de procesos y sistemas y la revisión independiente a través de servicios para brindar confiabilidad en forma independiente.

Sobre este último punto, más allá de la controversia acerca de si la "verificación externa" debe ser o no obligatoria – lo que implicará definiciones políticas en torno a quiénes estarán habilitados para participar en dichos procesos (quiénes serán los sujetos "revisores" de procesos y/o informes) y a cuáles estándares se tomarán como base para las evaluaciones-, lo

que puede observarse es que gran parte de las empresas que presentan informes de sostenibilidad requieren este tipo de servicios a los contadores públicos.

Ello nos lleva, necesariamente, a profundizar varias cuestiones vinculadas con esta nueva área de actuación como "verificadores independientes" de información social y ambiental que, por lo menos en nuestro medio, no ha recibido hasta el momento la atención que merece. Es por ello que planteamos "como cierre....la apertura". Apertura a la inclusión de estos temas en las discusiones disciplinares; apertura a nuevas miradas sobre la realidad que capturen la posibilidad de desarrollar mediciones para exteriorizar los impactos sociales del accionar organizacional y contribuyan al trabajo interdisciplinario con profesionales de otras áreas, expertos en materias de análisis particulares; apertura para contemplar distintas instancias de participación profesional en la evaluación independiente de la información que transmiten las organizaciones sobre esos temas; apertura que implica, en última instancia, el análisis crítico y la prestación de tales servicios dentro del encuadre del "Compromiso Social" que plantea este Simposio.

9. Bibliografía

FEDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (2003) : « Benefits of Sustainability Assurance », FEE, en www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=265.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI)(2006): **Guía para la elaboración de las Memorias de Sostenibilidad Versión 3.0**, archivo en pdf en www.globalreporting.org.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IASB) (2008): **International Framework for Assurance Engagements**, en IAASB Handbook 2008, p. 188-211, disponible en línea en www.ifac.org

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IASB) (2008): **International Standard on Assurance Engagements -ISAE 3000 "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information",** en IAASB Handbook 2008, p. 920-941, disponible en línea en www.ifac.org

INSTITUTE OF SOCIAL AND ETHICAL ACCOUNTABILITY (ISEA) (2003): **Accountability Assurance Standard AA 1000**, archivo pdf en www.accountability.org.uk.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.del C. (2007): "Contabilidad y Responsabilidad Social: desafíos y oportunidades para la profesión contable", Anales (trabajo completo en CD y resumen en papel) de la XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad, 21 al 24 de octubre, Santa Cruz de la Sierra, Bolivia.

---------- (2006): "La IASB aborda el Modelo Amplio de la Información de Negocios: Trabajo para la discusión sobre el ´Comentario de la Gerencia´", *Enfoques: Contabilidad y Administración*, La Ley, abril, p. 63-74.

---------- (2006): "Contabilidad y Responsabilidad Social. Otra vuelta de tuerca", Anales de las XXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos, Paraná, 4,5 y 6 de octubre de 2006.

---------- (2004): " Contabilidad e Informes Sociales: Nuevos Senderos para el Recorrido de los Contadores Públicos Argentinos", Anales del 15º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, 20 al 22 de octubre, Salta, Tomo Area III Contabilidad y Auditoría, p. 203-230.

---------- (2000): **La Contabilidad Financiera: un enfoque crítico. El planteo de nuevos rumbos** - Ediciones del CECE – ECONOMIZARTE, febrero.

SIMMET, R. & NUGENT, M. (2006): "Assurance Aspects of G3 – The Global Reporting Initiative´s 2006 Draft Sustainability Reporting Guidelines", IAASB, Consultation Paper, IFAC, disponible en línea en www.ifac.org