



UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CORDOBA



Graduados
FCE · UNC

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORÍA

TRABAJO FINAL

“BALANCE SOCIAL EN ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”

Autor: Cr. J. Sebastián Luna

Tutor: Cr. Leandro Pagnone



Balance social en entidades sin fines de lucro by Luna, Jorge
Sebastián is licensed under a Creative Commons
Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional
License.

AGRADECIMIENTOS

En primera instancia quisiera agradecer al tutor de este trabajo final de Posgrado, Cr. Leandro Pagnone, por su tiempo y predisposición al momento de guiarme en la realización del mismo. Y del mismo modo, agradecerle por su claridad y empeño en el dictado de sus clases y por haber compartido sus conocimientos y experiencia en cada oportunidad.

Quisiera agradecer de igual manera al Asesor Metodológico, Dr. Juan Alberto Arguello, por sus aportes académicos y consejos a lo largo del desarrollo de este trabajo.

Asimismo, reconocer a la directora de la Especialización, Dra. Eliana Werbin, por su constante atención y dedicación y por haber provisto siempre una respuesta a las situaciones planteadas, haciendo aún más afable el camino recorrido.

Del mismo modo, agradecer a todos los profesores de la carrera, por su tiempo, vocación y entrega al momento de brindarnos sus conocimientos.

Y por último, a todos los colegas con los que compartí este camino, quienes demostraron no solo compañerismo y humildad sino un alto grado de compromiso y responsabilidad al continuar invirtiendo tiempo y apostando a la capacitación continua con el ánimo de convertirse en mejores profesionales y poder brindar cada día un mejor servicio a nuestra comunidad.

DEDICATORIA

A mis padres, Aideé y Jorge, por haberme acompañado desde mis primeros pasos en el estudio hasta la obtención de mi título de grado y por haberme inculcado valores que forjaron mi camino personal y profesional.

A mi compañera de vida y a mi hijo, por haberme apoyado durante toda esta incursión, fueron sostén invaluable para llegar hasta este momento.

A mi hermana, por sus palabras de aliento y óptica distendida, cuyas palabras fueron siempre certeras para motivarme y convencerme de continuar en aquellos momentos de duda.

Y a la institución en la que actualmente me desempeño profesionalmente, quienes valoraron mi esfuerzo y creyeron en mí, a ellos mi agradecimiento.

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo final de carrera es analizar la función e importancia que cumple, o podría cumplir, el Balance Social (BS) en las Entidades sin Fines de Lucro (ESFL). Del análisis de los resultados surgió que a través del tiempo este tipo de organizaciones ha incrementado su participación dando respuestas a necesidades que no cubrirían el sector privado ni el Estado. Y el BS, como sistema de información y rendición de cuentas, sería de suma utilidad para revelar de una manera más acabada su función socioambiental y agregar transparencia a su gestión. El BS es la oportunidad que tienen las ESFL de realizar un autodiagnóstico profundo, revelando no sólo los aspectos positivos sino también aquellos aspectos a mejorar. Los grupos de interés de las ESFL cobran especial relevancia y su participación es clave en el proceso de confección de las Memorias de Sostenibilidad. Con respecto al Estado de Valor Económico Generado y Distribuido es probable que en algunas oportunidades no sea íntegro reflejo del valor generado por las ESFL y el desafío será encontrar aquellos indicadores que mejor expresen su labor. Con respecto al Sistema de Control Interno, su existencia y fortaleza dependerán de las características de la ESFL. Mientras que la Auditoría Interna y la Verificación Externa, funciones que refuerzan la transparencia de la Memoria de Sostenibilidad, es probable que solo estén presentes en ESFL de mayor envergadura. Indudablemente este proceso de sinceramiento en materia de sustentabilidad enaltecería aún más la labor llevada a cabo por un enorme grupo de ESFL. El desafío será revisar y, en su caso, adecuar los actuales requerimientos a las posibilidades de este grupo de organizaciones.

Palabras clave: Responsabilidad Social, GRI, Memorias de Sostenibilidad, Control Interno, Grupos de interés, Encargo de Aseguramiento.

ABSTRACT

The aim of this final work is to analyze the function and importance that meets, or could meet, the Social Audit in Non-Profit Organizations (NPO). From the analysis of the results, it emerged that over time these types of organizations have increased their participation by responding to needs that were not covered by the private sector or the State. And the Social Audit, as an information and accountability system, would be extremely useful to reveal in a more finished way its socio-environmental function and add transparency to its management. The Social Audit is the opportunity that NPOs have to perform a deep self-diagnosis, revealing not only the positive aspects but also those aspects to be improved. The interest groups of the NPOs receive special relevance and their participation is key in the process of preparing the Sustainability Reports. Regarding the State of Economic Value Generated and Distributed it is probable that in some opportunities it is not a full reflection of the value generated by the NPOs and the challenge will be to find those indicators that best express their work. With respect to the internal control system, its existence and strength will depend on the characteristics of the NPO. While internal audit and external verification, functions that reinforce the transparency of the Sustainability Report, it is likely that they are only present in larger NPOs. Undoubtedly, this process of truthfulness in terms of sustainability would further enhance the work carried out by a huge group of NPO. The challenge will be to review and, where appropriate, adapt the current requirements to the possibilities of this group of organizations.

Keywords: Social Responsibility, GRI, Sustainability Reports, Internal Control, Stakeholders, External Audit.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
II. METODOLOGIA	4
III. RESULTADO Y DISCUSIÓN	6
1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco teórico del Balance Social en el ámbito de las entidades sin fines de lucro	6
i. MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD.....	11
ii. ESTADO DE VALOR ECONÓMICO GENERADO Y DISTRIBUIDO	14
2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el sistema de control interno y la importancia de la Auditoría Interna.....	15
3. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a las pautas para realizar una auditoría externa del Balance Social.....	23
IV. CONCLUSIONES	31
V. BIBLIOGRAFÍA	33

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende poner de manifiesto la utilidad del Balance Social en el contexto de las Entidades sin Fines de Lucro (ESFL). Para ello deberá sopesarse en cada paso la viabilidad de su confección en virtud de la envergadura de estas organizaciones y la normativa vigente. Con este objeto se recopilarán y expondrán las principales cualidades del Balance Social a los efectos de destacar la importancia de su confección y publicación como herramienta de difusión.

Atendiendo al alcance propuesto, se analizarán los aspectos relevantes del Balance Social como herramienta para todo tipo de organizaciones y se irá referenciando su análisis y aplicación al ámbito de las ESFL.

Así, se ha dicho que la Responsabilidad Social empresaria u organizacional, intenta reflejar el resurgimiento de los valores en la sociedad y el Balance Social es una herramienta válida para su ejecución (Asencio, 2015) En este sentido, el trabajo se orientará a revelar el valor agregado que este instrumento podría generar al exponer, con otro enfoque, la función social que llevan adelante las ESFL.

Desde este punto de vista, algunos autores definen al Balance Social como el instrumento de comunicación idóneo de algunas ESFL para publicar su gestión y el cumplimiento de sus funciones sociales (Cabra de Luna, 2001). Otros, lo definen como un documento que recapitula los principales datos que permiten apreciar la situación de la organización en el terreno social, registra lo que ha realizado y mide los cambios ocurridos durante el año en cuestión y comparativamente con años anteriores (Chiavenato, 2009)

Así, en una primera instancia se procurará vincular los marcos normativos y teóricos de las ESFL y del Balance Social. A estos efectos se tomará el criterio adoptado por la Resolución Técnica n° 11 para considerar una organización como ESFL. En dicha norma,

se evita brindar una definición taxativa y relaciona directamente su naturaleza al destino final que se le dé a los excedentes o disminuciones patrimoniales (resultados). Y, agrega, que los mismos debieran impactar o mantenerse en el patrimonio, sin que existan retiros o reembolsos a terceros (FACPCE, 1993).

En esta misma etapa, se señalarán algunos conceptos de Balance Social y los objetivos previstos en su preparación según lo estipulado por las Resolución Técnica n° 36 (FACPCE, 2012) Visto esto, se distinguirán las partes del Balance Social según dicha norma, es decir, el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido y la Memoria de Sustentabilidad. Y sobre este último punto, se hará hincapié en el impacto que su preparación debiera generar en las dimensiones contempladas por la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad (Global Reporting Initiative - GRI, 2015)

Con el objeto de sumar una fuente de consulta que puede resultarle de suma utilidad a las organizaciones que pretendan contribuir al desarrollo sustentable, se extraerán la finalidad y los principios de la Guía sobre responsabilidad social (International Organization for Standardization - ISO, 2010). Y para completar su contextualización, se expondrán algunos aportes extraídos de la SDG Compass que tienden básicamente a alentar a las organizaciones a alinear sus estrategias con los objetivos de desarrollo sustentable (Global Reporting Initiative - GRI, United Nations Global Compact & World Business Council For Sustainable Development, 2016).

En una segunda etapa se analizará un aspecto fundamental que se erige como supuesto para la elaboración de un Balance Social: el Sistema de Control Interno. A lo largo de este trabajo entenderemos dicho sistema como la estructura necesaria para potenciar el comportamiento moral de las organizaciones (Castromán Diz & Porto Serantes, 2005). Desde otro punto de vista, también será presentado como toda actividad llevada a cabo para

dar aseguramiento razonable respecto de la confiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y regulaciones.

En esta instancia, y al menos por dos cuestiones, destacaremos la importancia que cumple la función de la Auditoría Interna en general. Por un lado porque se entiende la misma como enfoque disciplinado necesario para la evaluación y eficiencia de los procesos de gestión de control (Hernández, 2016) Y por otro, porque actualmente es considerada como la base a la que se acude con bastante frecuencia para la planificación y posterior ejecución de la Auditoría Externa. La relevancia actual de la Auditoría Interna también es tratada por las Guías de Sustentabilidad del GRI. Este organismo internacional alienta a las organizaciones a implementar y mantener en funcionamiento los sistemas de control interno y la Auditoría Interna, por considerarlos claves para lograr la integridad y credibilidad general de la memoria (Global Reporting Initiative, 2015). En cada paso de este análisis, y sin obviar la razón de su exigencia, deberá ponerse de manifiesto o al menos plantearse la viabilidad de su cumplimiento o grado de aplicabilidad en el ámbito de las ESFL.

Y finalmente se dejarán planteados los lineamientos generales para que el Balance Social pueda ser objeto de una ‘auditoría externa’. Aquí veremos que uno de los objetivos primordiales de la misma es verificar, a través de procedimientos, el grado de inclusión del proceso del Balance Social dentro de las políticas y los sistemas de la organización (Carrizo, 2010)

El objetivo de esta *verificación externa*, en la terminología empleada por el GRI, es proveerle la característica de auditabilidad necesaria por medio de los informes pertinentes (Geba & Sebastián, 2010). Este punto es de vital importancia ya que quién audite el Balance Social deberá evaluar si la memoria ofrece una imagen razonable y equilibrada del desempeño. Esto, se verá, deberá ser hecho teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como la selección general del contenido. Y como corolario de todo ello,

deberá emitirse un informe donde se exponga el resultado de la evaluación sobre dicho Balance Social (Global Reporting Initiative, 2015)

Así pues, es importante destacar que la responsabilidad debiera ser un eje de valor en todas las organizaciones pero cobra especial relevancia en las ESFL (Cambeiro & Aguirre, 2009). Esta relación es la que se intentará plasmar y transmitir a lo largo del presente trabajo.

El objetivo de este trabajo final de carrera fue analizar la función e importancia que cumple el Balance Social en las ESFL, para revelar de una manera más acabada su función social y agregar transparencia a su gestión.

II. METODOLOGIA

1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco teórico del Balance Social en el ámbito de las entidades sin fines de lucro.

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- Asencio (2015)
- Cabra de Luna (2001)
- Cambeiro & Aguirre (2009)
- Chiavenato (2009)
- FACPCE - RT 11 (1993) y 25 (2008)
- FACPCE - RT 36 (2012) y 44 (2016)
- Geba & Sebastián (2010)
- Global Reporting Initiative - GRI (2015)
- Global Reporting Initiative - GRI, United Nations Global Compact & World Business Council For Sustainable Development (2015)

- Herrera Gómez (1998)
- International Organization for Standardization – ISO 26000 (2010)

2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el sistema de control interno y la importancia de la Auditoría Interna

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- Cabra de Luna (2001)
- Castromán Diz & Porto Serantes (2005)
- Global Reporting Initiative (2015)
- Hernández P. (2016)
- The Institute of Internal Auditors - IIA & Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (2015)
- The Institute of Internal Auditors - IIA (2017)

3. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a las pautas para realizar una auditoría externa del Balance Social.

Este estudio se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

- Cambeiro & Aguirre (2009)
- Carrizo (2010)
- CENCyA – FACPCE (2016)
- CENCyA – FACPCE (2017)
- CPCE Córdoba (2015)
- FACPCE - RT 36 (2012) y 44 (2016)

- FACPCE - RT 37 (2013)
- Geba & Sebastián (2010)
- Global Reporting Initiative – GRI (2015)

III. RESULTADO Y DISCUSIÓN

1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el marco teórico del Balance Social en el ámbito de las entidades sin fines de lucro.

En la introducción de la ISO 26000 se reconoce que a escala mundial, las organizaciones, y sus partes interesadas, son cada vez más conscientes de la necesidad y los beneficios de un comportamiento socialmente responsable (International Organization for Standardization – ISO, 2010). Aquí debe hacerse un paréntesis y subrayar la importancia o injerencia que estas partes interesadas o *grupos de interés* suelen tener en las ESFL. Según una investigación llevada a cabo en Estados Unidos sobre 300 organizaciones del ‘tercer sector’, Hughes (1993) enumera 12 desafíos que deben enfrentar los *managers* de estas entidades. El octavo, es la existencia de una multiplicidad de sujetos (*constituency*) que pueden hacer valer su posición en la evolución de la gestión de este tipo de organizaciones. Y el noveno plantea que, al tener que rendir cuentas públicamente (*publicness*) este tipo de organizaciones debe operar bajo la presión continua de grupos externos (citado por Herrera Gómez, 1998). Con esto se pretende dejar planteado el hecho de que, en algunas oportunidades, los grupos de interés de las ESFL (asociados, afiliados, sindicatos, sponsors, etc.) pueden tener una injerencia mayor que en el resto de las organizaciones y este aspecto distintivo debe ser tenido en cuenta.

Retomando la norma internacional citada, ISO 26000 (2010) declara que el objetivo de la responsabilidad social es contribuir al desarrollo sostenible. Y agrega que actualmente las

organizaciones están sometidas a un escrutinio cada vez mayor por parte de los diversos *grupos de interés*. Esto repercute no solo en su reputación sino en aspectos de diversa índole como la capacidad de retener trabajadores, atraer asociados o patrocinadores o en la relación que dicha organización entabla con los medios de comunicación, el Estado o la comunidad en la que se desenvuelve. Esta norma expone que pretende ser de utilidad a todo tipo de organizaciones, incluidas aquellas sin fines de lucro y con independencia de su tamaño o del país en el que operen. Su finalidad no es certificar un comportamiento sino proporcionar orientación a aquellas organizaciones que deseen involucrarse o contribuir al desarrollo sostenible.

Si bien dicha normativa no impone requisitos, sí presenta una serie de principios que recomienda observar a los efectos de que las organizaciones puedan lograr su cometido en materia de responsabilidad social. Estos son *rendición de cuentas, transparencia, comportamiento ético, respeto a los intereses de las partes interesadas, respeto al principio de legalidad, respeto a la normativa internacional de comportamiento y respeto a los derechos humanos*. Como se irá repasando en cada paso del análisis, la posibilidad de cumplir con todos los requisitos dependerá de la estructura organizativa e incluso administrativa de la ESFL de la que se trate.

Si bien con un sentido más amplio y destinado en primer lugar a los gobiernos y empresas multinacionales, la SDG Compass también alienta al resto de las organizaciones a utilizar su enfoque como una fuente de inspiración y adaptarlo cuando sea necesario. En este otro documento se motiva a las organizaciones a incorporar los objetivos de desarrollo sustentable dentro de sus reportes a las *partes interesadas*. Con ello, sostiene que, se mejora la confianza de estos grupos de interés y se reducen los riesgos de reputación. Agrega que no pueden existir *organizaciones* exitosas en sociedades fracasadas y exhorta a aprovechar la creatividad e innovación para resolver los problemas relacionados con el desarrollo sostenible (Global Reporting Initiative - GRI, United Nations Global Compact & World Business Council For

Sustainable Development, 2016) La coyuntura actual amerita que las ESFL realicen un esfuerzo más, fortaleciendo su relación con los grupos de interés e incluso ampliándola y el Balance Social sería una opción válida para ese cometido. La duda podría plantearse, en términos prácticos, desde el punto de vista de su aplicabilidad.

Apelando ahora a la normativa nacional, se comenzará por extraer de la resolución sobre exposición contable para ESFL los aspectos relacionados más relevantes. La Resolución Técnica n° 11 de la FACPCE (1993), como todo conjunto de normas particulares, tiene por objeto complementar a las normas generales existentes. Dicha RT se refiere específicamente a aquellos aspectos de exposición que deben cumplir determinados tipos de entes.

Como bien lo estipula la norma en sus motivos, la consideración de *entes sin fines de lucro* no debe atarse al objeto o figura legal de los mismos sino relacionarse con el destino final de sus resultados. Es decir, que de existir los excedentes, no deberían ser distribuidos entre los socios, asociados o benefactores, sino mantenerse en el patrimonio de dichas entidades.

Luego, la norma, atendiendo a la particularidad de los entes sin fines de lucro, prevé que los estados básicos puedan ser presentados en forma sintética. En este caso deben brindar una adecuada visión de conjunto de la situación patrimonial y exponer de manera complementaria la información necesaria no incluida anteriormente. Esta es una de las razones por la que el Balance Social cobraría mayor relevancia, ya que permitiría brindar información adicional valiosa sobre este tipo de entes pero exponiéndola de otro modo.

Muchas organizaciones han descubierto que hacer públicos sus Balances Sociales, para divulgar proyectos e inversiones sociales realizadas o a realizar, representa un excelente camino para mejorar su imagen ante los grupos de interés y la sociedad (Chiavenato, 2009) El Balance Social pone en evidencia la responsabilidad social de la organización. Para este autor el Balance Social es un documento que recapitula los principales datos, permite apreciar la

situación de la organización en el terreno social, registra lo que ha realizado y mide los cambios ocurridos en el transcurso del año en cuestión y respecto de años anteriores. Gran parte de las entidades sin fines de lucro se dedican al fomento de actividades de índole social, cultural o deportiva. Y el Balance Social, entendido como una herramienta, podría colaborar para exponer mejor su labor y revelar aquellas áreas sobre las que deberían enfocarse con el fin de optimizar su gestión en materia económica, social o medioambiental.

Por su parte, Cabra de Luna (2001) define al Balance Social como el instrumento de comunicación idóneo de las *fundaciones* con los organismos de contralor, sus beneficiarios, benefactores y la sociedad toda. De este modo justifica el adecuado cumplimiento de su función de interés general a la vez que actúa como instrumento de planificación y posterior evaluación de las actividades desarrolladas. Según este autor, para ello, deben utilizarse indicadores de actividad que valoren la eficacia conseguida en el logro de los objetivos sociales como herramienta para la evaluación de su gestión. A su vez, Cámara sostiene que el Balance Social se *operativiza* mediante un sistema de indicadores, y un indicador es la imagen cifrada de una situación o fenómeno que corresponde a un sistema (citado en Cabra de Luna, 2001) Al respecto, Parra Luna agrega que los indicadores deben expresarse de forma simple, permitir cierto nivel de comparabilidad y referirse a hechos objetivos y demostrables desde el punto de vista estadístico (citado en Cabra de Luna, 2001)

Al respecto, la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad establece una serie de directrices para los indicadores y la información específica sobre el enfoque de gestión. Allí establece que los indicadores ofrecen información sobre el desempeño o los efectos económicos, ambientales y sociales de la organización en referencia a sus aspectos materiales. Y aclara que los aspectos materiales son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales *significativos* de la organización, o bien aquellos que tienen un *peso notable* en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés (GRI, 2015) Aquí surgen

nuevamente dos aspectos a tener en cuenta en el ámbito de las ESFL. Por un lado la importancia de los grupos de interés y su involucramiento o grado de injerencia en la vida de estas organizaciones. Y por otro, la estructura de apoyo organizacional o administrativo con el que cuentan las mismas para recopilar, procesar y exponer los indicadores de desempeño.

Así, se ha dicho que la Responsabilidad Social Empresaria u organizacional, intenta reflejar el resurgimiento de los valores en la sociedad y el Balance Social es una herramienta válida para su ejecución (Asencio, 2015). Es importante señalar que en algún momento las organizaciones, primero, y la profesión, después, detectaron que no se estaban reflejando en los estados contables ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de dichas organizaciones. Aquí surge la necesidad de uniformar el contenido de los Balances Sociales que habían comenzado a emitirse, aclarar conceptos y afianzar la incumbencia del Contador Público en las tareas relacionadas. Según nuestras normas contables profesionales uno de los objetivos de preparar el Balance Social es demostrar cómo la organización contribuye, o pretende hacerlo en el futuro, a la mejora o cuánto incide en el deterioro de las condiciones económicas, ambientales y sociales (FACPCE RT 36, 2012)

Esta misma norma nos define el Balance Social como un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. Este documento es la oportunidad que tienen los entes de plasmar el ejercicio de su responsabilidad socio-ambiental, informando las condiciones de equidad y sustentabilidad que asumieron para poder lograrlo. Y en el caso de las entidades sin fines de lucro una oportunidad más para exponer toda su labor pero en relación con los objetivos de desarrollo sustentable. La publicación del resultado de su gestión con esta visión podría afianzar aún más los vínculos de estas entidades con sus grupos de interés.

Cuando la organización haya optado por preparar un Balance Social para ser presentado a terceros, nuestra normativa estipula que deberá incluir la Memoria de Sustentabilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD). La primera, aclara, deberá atender las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de Memorias de Sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI, 2015) Mientras que el EVEGyD es definido y tratado por la norma como un estado económico y financiero que muestra el *valor económico generado* por una organización y revela *cómo se distribuye* entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación. A posteriori se hará una breve reseña de cada uno de ellos, mencionando en cada caso las particularidades que deberían tenerse en consideración en el ámbito de las entidades sin fines de lucro.

i. MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD

Para su elaboración, la RT n° 36 nos deriva al modelo metodológico adoptado por el GRI, iniciativa internacional apoyada desde Naciones Unidas. El GRI es una organización independiente que ha sido pionera en la presentación de informes de sostenibilidad desde 1997. Y se autodefine como una iniciativa internacional a largo plazo, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas. Su misión es desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, decidan emitir informes sobre la sustentabilidad de las dimensiones económicas, sociales y ambientales de sus actividades.

La Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad de GRI presenta una serie de Principios, contenidos básicos y un manual de aplicación para facilitar a las organizaciones, independientemente de su tamaño o sector, la elaboración de dichas memorias (GRI 2015). Con posterioridad a la emisión de la Guía G4, el GRI confeccionó el “*G4 Sector Disclosures NGO*” adaptando las directrices de dicha guía al sector de las ONG. No obstante ello, aún no

se encuentra disponible su versión oficial en español ni publicada por FACPCE en su sitio web por lo que el análisis continuará realizándose tomando como referencia la Guía G4 del GRI.

Hecha esta aclaración, la Guía indica que la observancia de los principios mencionados es fundamental para la transparencia y deben ser aplicados por las organizaciones al momento de elaborar las Memorias de Sostenibilidad.

Dichos principios se dividen en dos grupos:

- Los necesarios para determinar el *contenido* de la memoria: *participación de los grupos de interés, contexto de sostenibilidad, materialidad y exhaustividad.*
- Y los requeridos para determinar la *calidad* de dicho contenido: *equilibrio, comparabilidad, precisión, puntualidad, claridad y fiabilidad.*

A los efectos de diferenciarlos, en términos generales, podría decirse que los primeros establecen *qué* debe incluirse en la memoria y los segundos sirven para validar la *calidad de la información* y lograr una presentación adecuada. Al respecto, la calidad de la información será clave para asegurar un proceso transparente que le permita a los grupos de interés de las ESFL evaluar fundadamente el desempeño de las mismas y tomar medidas oportunas. Nuevamente, la posibilidad de que una ESFL cumpla con todas estas pautas dependerá de su dimensión y deberá evaluarse en cada caso particular.

A su vez, en la siguiente tabla (extraída de la Guía G4 del GRI), puede observarse un resumen de las categorías, ámbitos o dimensiones sobre las que deberían trabajar las organizaciones para generar información y los aspectos que deberían tenerse en cuenta en cada caso particular:

Tabla nº1 (fuente: Guía G4 del GRI)

CUADRO 1: CATEGORÍAS Y ASPECTOS DE LA GUÍA				
Categoría	Economía		Medio ambiente	
Aspectos ^{VIII}	<ul style="list-style-type: none"> Desempeño económico Presencia en el mercado Consecuencias económicas indirectas Prácticas de adquisición 		<ul style="list-style-type: none"> Materiales Energía Agua Biodiversidad Emisiones Efluentes y residuos Productos y servicios Cumplimiento regulatorio Transporte General Evaluación ambiental de los proveedores Mecanismos de reclamación en materia ambiental 	
Categoría	Desempeño social			
Subcategorías	Prácticas laborales y trabajo digno	Derechos humanos	Sociedad	Responsabilidad sobre productos
Aspectos ^{VIII}	<ul style="list-style-type: none"> Empleo Relaciones entre los trabajadores y la dirección Salud y seguridad en el trabajo Capacitación y educación Diversidad e igualdad de oportunidades Igualdad de retribución entre mujeres y hombres Evaluación de las prácticas laborales de los proveedores Mecanismos de reclamación sobre las prácticas laborales 	<ul style="list-style-type: none"> Inversión No discriminación Libertad de asociación y negociación colectiva Trabajo infantil Trabajo forzoso Medidas de seguridad Derechos de la población indígena Evaluación Evaluación de los proveedores en materia de derechos humanos Mecanismos de reclamación en materia de derechos humanos 	<ul style="list-style-type: none"> Comunidades locales Lucha contra la Corrupción Política pública Prácticas de competencia desleal Cumplimiento regulatorio Evaluación de la repercusión social de los proveedores Mecanismos de reclamación por impacto social 	<ul style="list-style-type: none"> Salud y seguridad de los clientes Etiquetado de los productos y servicios Comunicaciones de Mercadotecnia Privacidad de los clientes Cumplimiento regulatorio

VIII La palabra **asunto** designa en esta Guía cualquier posible tema relacionado con la sostenibilidad. La palabra **Aspecto** designa la lista de temas que se abordan en la Guía.

Vale la pena aclarar que parte de la información que se pretende incluir en esta herramienta, actualmente forma parte de la Memoria Anual de las entidades sin fines de lucro. Es más, hasta podría decirse que en este tipo de entes la memoria anual cobra mayor trascendencia e importancia que los mismos Estados Contables (Cambeiro y Aguirre, 2009) Lo que la confección de una memoria de sostenibilidad le permitiría a las ESFL sería dimensionar su aporte en materia económica, social y ambiental. Las ESFL, en general, tienen por objeto el bien común y el Balance Social les permitiría realizar un autodiagnóstico profundo. Esto es así ya que en la Memoria de Sostenibilidad no solo deben exponerse los aspectos positivos sino

también aquellos aspectos a mejorar. Dicha declaración podría motivar a la ESFL a redoblar sus esfuerzos en materia de sustentabilidad e incluir a los grupos de interés en el proceso.

ii. ESTADO DE VALOR ECONÓMICO GENERADO Y DISTRIBUIDO

Esta idea no es nueva. Ya en 1982, Ballarin y Pereira Soler relacionaban al Balance Social con la noción de valor económico añadido, considerando a la sociedad en su conjunto como la receptora primordial de esta información. Y considerando al Balance Social, en ese caso, como un sistema de información que permite medir el nivel de responsabilidad social alcanzado por las organizaciones (citado en Cabra de Luna, 2001).

Según la RT n° 36, el objetivo del EVEGyD es, entonces, evidenciar el valor económico generado por la entidad y su distribución durante un período determinado de tiempo. Aquí, el valor económico generado, es entendido como el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Este valor se mide como la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio. En este punto, la normativa se aparta de la Guía del GRI (indicador EC1) y aplica sus propias disposiciones. En el caso de las entidades sin fines de lucro la confección del EVEGyD partirá del Estado de Recursos y Gastos. Y al interpretar la distribución del valor económico generado, deberá tenerse en cuenta que la línea de *Retribución a los Propietarios* en realidad no es tal, sino que la misma se reinvierte o se mantiene en el patrimonio de las ESFL.

El EVEGyD está fundamentado en conceptos macroeconómicos y busca revelar la parte en que contribuyen las entidades a la formación del Producto Bruto Interno. Al respecto, según puede observarse en publicaciones oficiales del Valor Agregado Bruto por actividad, para tener una referencia, en el año 2018 sólo las *Asociaciones* contribuyeron en unos \$6.200 millones de pesos, lo que representaba un 1,1% del total país (INDEC, 2019)

De lo anteriormente expuesto se desprende que el Balance Social puede transformarse en un instrumento de suma utilidad para las entidades sin fines de lucro, permitiéndoles ir más allá de la tradicional rendición de cuentas y convertirse en una herramienta de comunicación formidable para publicar su gestión social y revelar de una forma más creativa su razón de ser. No obstante ello, debe hacerse una aclaración importante. En oportunidades, muchas de las actividades que llevan adelante algunas ESFL pueden no estar incluidas en su contabilidad, por ende tampoco en su EVEGyD y no por ello no se genera valor. Todo lo contrario, quizás esas actividades sean la razón de su existencia. Ejemplo de ello puede ser el de una asociación civil que presta apoyo escolar en un barrio de bajos recursos, sin cobrar por ello y con profesores voluntarios como mano de obra. El desafío será recopilar la información necesaria y encontrar aquellos índices cuantitativos o cualitativos que mejor reflejen esta situación.

2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre el sistema de control interno y la importancia de la Auditoría Interna

Como se ha venido exponiendo, las ESFL, como tales, hacen foco en la consecución de sus objetivos y no en la generación de ganancias económicas para ser distribuidas. Pero esto no significa que, en algunas ocasiones, las sumas de dinero que gestionan no sean importantes o que no deban rendir cuentas, todo lo contrario. Generalmente, además de la generación de fondos propios por actividades conexas o relacionadas, las asociaciones reciben financiamiento a través del cobro de cuotas, aportes, afiliaciones o donaciones, entre otras. Por lo que su registro, manejo y rendición deben ser totalmente claros y llevados adelante de tal manera que su operatoria refleje la transparencia necesaria y esperada por sus grupos de interés. Aquí es donde cobra alta relevancia el Control Interno.

En este punto es válido recordar que los grupos de interés son aquellas entidades o individuos que pueden ser afectados de manera significativa por las actividades o servicios de la organización. Y que, a su vez, las acciones de dichos grupos pueden afectar de manera razonable la capacidad de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos (GRI 2015). Pueden mencionarse como ejemplo de grupos de interés a los empleados de una asociación sin fines de lucro, los socios de un club deportivo o los afiliados de un sindicato, sus proveedores, sponsors y hasta la sociedad civil toda. Conocer sus expectativas e intereses y lograr su participación en las actividades habituales de la organización suele ser de suma utilidad en el proceso de elaboración de las memorias de sostenibilidad. Este *feedback* puede mejorar la rendición de cuentas a las partes interesadas, fortaleciendo la confianza entre la organización y sus grupos de interés y reforzando la credibilidad de la memoria (GRI, 2015) Los grupos de interés de las ESFL cobran especial relevancia ya que en algunas oportunidades pueden llegar a determinar su supervivencia. Ejemplo de ello son los principales patrocinadores que *apadrinan* una ESFL o el Estado que por medio de subsidios les provee su principal fuente de financiamiento.

El control interno, en general, suele definirse como el proceso o actividad realizada por la gerencia y demás personal de una organización, con la finalidad de dar aseguramiento razonable respecto al cumplimiento de los objetivos relacionados con:

- Confiabilidad de la información financiera: al tratarse generalmente de entidades cuya finalidad central es el bien común, el registro de sus operaciones debe ser sumamente transparente para no empañar su gestión social con incorrecciones en este sentido.
- Eficacia y eficiencia de las operaciones: no suele ser este un aspecto muy observado en este tipo de organizaciones ya que la continua búsqueda del logro de sus fines sociales, deportivos, sindicales o culturales, suele estar por encima de la rentabilidad económica de tales acciones. No obstante ello, tanto la eficacia como la eficiencia en su accionar

y en la administración de los recursos disponibles deberán ser tenidos en cuenta para propiciar su subsistencia.

- Cumplimiento de leyes y regulaciones: cada vez más las entidades sin fines de lucro han tenido que ajustarse a derecho tanto en términos legales como fiscales. Para recibir un subsidio del Estado habitualmente se solicita la inscripción de la entidad en la Inspección de Personas Jurídicas y los Estados Contables certificados por Contador Público. O quienes realizan donaciones suelen requerir un recibo legal por motivos fiscales.

Ocurre que, en algunas oportunidades, las asociaciones sin fines de lucro no tienen la envergadura suficiente para soportar un sistema de control interno complejo y su nivel de autorregulación tiende a ser bajo. Aún en estos casos, deberá bregarse para instaurar alguno que ofrezca un nivel de control aceptable o acorde a las características de dicha organización. Luego deberá analizarse si ese nivel es suficiente para la elaboración de un Balance Social de acuerdo a las normas contables vigentes. Y finalmente llegar a una discusión más de fondo en cuanto si es preferible adecuarse a estándares internacionales que tienen una escasa consideración sobre este tipo de entidades o contemplar su realidad social, confeccionando normas menos exigentes pero inclusivas y más valiosas desde el punto de vista social.

Muchas veces, la falta de confianza en este tipo de organizaciones que gestionan actividades de interés general o sin fines de lucro, viene derivada del desconocimiento sobre el desarrollo de sus actividades y, en concreto, de los resultados obtenidos. El interés de la sociedad por participar directamente en estas entidades de forma solidaria, tiene una estrecha relación con la ejecución de métodos de seguimiento y control, planificación de la actividad, evaluación de los resultados y rentabilidad social conseguida (Cabra de Luna, 2001)

Siguiendo a Fernández Daza (1993), la sociedad demanda colaboración, transparencia y eficacia y, por ello, las organizaciones sociales deben informar sobre su situación económica, financiera y patrimonial como sobre la labor que desarrollan en beneficio del interés general. Una mayor claridad informativa pondrá las bases para abrir vías de confianza con los ciudadanos, lo que potenciará su sensibilidad con el fin de aportar medios humanos (voluntariado) y económicos en cumplimiento de fines sociales (citado en Cabra de Luna, 2001)

Podría interpretarse que nuestra sociedad, en general, ya no demanda de las organizaciones el mero cumplimiento de sus objetivos sino que espera algo más de ellas. Este plus exigido podría intentar acotarse según el tipo de organización de la que se trate, aunque seguramente no sería tarea fácil. A través del tiempo las Asociaciones sin fines de Lucro han incrementado su participación dando respuestas a necesidades que no cubrían el sector privado ni el Estado. Pero actualmente la sociedad también demanda más de este tipo de entidades. Ya no basta con que tengan una figura legal aprobada por la Inspección de Personas Jurídicas, se encuentren inscritas en los organismos fiscales correspondientes o confeccionen anualmente su Balance General. La transparencia, el compromiso social y la sustentabilidad son valores que cada vez adquieren mayor relevancia y el Control Interno cumple un papel fundamental en su gestión y comunicación.

Las organizaciones pueden comprometerse con el conjunto de valores mínimos que propugnan los distintos códigos de conducta internacionales, pero sin el marco de control interno adecuado, el compromiso puede quedarse en un mero intento de aparentar (Castromán Diz & Porto Serantes, 2005) En este mismo sentido Fussler, Cramer y Van Der Vegt sostienen que un enfoque voluntario pierde toda integridad y credibilidad si no se puede demostrar su progreso (citado por Castromán Diz & Porto Serantes, 2005) La GRI, como guía para la emisión de información, nace justamente con esta finalidad.

En cualquier organización, sin importar su envergadura o figura legal, debe relevarse la existencia y luego evaluarse el desempeño de los componentes del Control Interno:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Monitoreo.

Estos componentes fueron incluidos en el Informe COSO I (1992), luego ratificados y ampliados en el COSO II – ERM (2004) y finalmente desarrollados mediante 17 principios en el Informe COSO III (2013). Estos Marcos Integrados pretenden ayudar a las organizaciones a definir sus estructuras de control interno, identificando los factores de riesgo relevantes y definiendo cuáles deben asumirse y cuáles gestionar, hasta encontrar un nivel de control aceptable para cada organización. Existen muchas maneras de mitigar los riesgos, sin embargo el método más aceptado es diseñar e implementar un Sistema de Control Interno eficaz (IIA - COSO, 2015)

El Marco Integrado de Control Interno COSO, requiere definir y asignar responsabilidades claras en la tarea de enfrentar los riesgos y gestionar controles. Si bien estos marcos fueron pensados para organizaciones de mayor envergadura y con varios niveles de responsabilidad, son una referencia ineludible a la hora de analizar una estructura de control interno. Teniendo en cuenta que las asociaciones sin fines de lucro tienen estructuras totalmente disímiles en nuestro país, el desafío será adecuar dichos marcos para brindarles, en cada caso, una gestión adecuada a los riesgos involucrados.

El comportamiento moral de una organización se potencia con el establecimiento de sistemas de control adecuados a las nuevas demandas sociales. Sólo así es posible emitir

información creíble a cerca de la gestión sostenible de una organización y cobra sentido hablar de gestión de la Responsabilidad Social. De todos modos, un sistema de control interno que pretendiese dar seguridad absoluta, sería antieconómico y posiblemente asfixiaría la operatoria habitual de la organización (Castromán Diz & Porto Serantes, 2005) Aquí otra razón para no excluir a las asociaciones sin fines de lucro del proceso de implementación de un sistema de control interno, debiendo encontrarse el adecuado para su envergadura y disponibilidad de recursos.

En el contexto del desarrollo sustentable, la Responsabilidad Social de las organizaciones abarcan los ámbitos económico, social y medioambiental. Y, al respecto, las ESFL deben direccionar parte de su iniciativa a la recopilación de datos en estos ámbitos para exponer de manera más provechosa su labor. Al respecto la guía del GRI, como se indicó anteriormente, presenta una serie de principios que deben aplicarse al momento de elaborar las memorias de sostenibilidad. En general, el sistema de control interno vigente en cada momento debe ser capaz de gestionar los riesgos relacionados al logro de los objetivos de una organización. Y en el ámbito de la responsabilidad social, en particular, debería contribuir a identificar, analizar, definir y enfrentar los riesgos relacionados al cumplimiento de los principios mencionados en la guía del GRI.

En este punto es clave definir y asignar responsabilidades precisas en la tarea de enfrentar los riesgos y gestionar los controles. El principal objetivo de esta labor es cuidar que no queden *vacíos* ni duplicaciones innecesarias en el sistema de control interno, cobrando especial relevancia la función de Auditoría Interna (IIA – COSO, 2015).

Según el Instituto de Auditores Internos, la misión de la Auditoría Interna es mejorar y proteger el valor de las organizaciones, proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría y conocimiento basado en riesgos. La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva

de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. (IIA, 2017)

Con el transcurrir de los años, la Auditoría Interna, ha ido tomando cada vez mayor relevancia y podrían mencionarse las siguientes como algunas de las razones que contribuyeron a ello:

- Crecimiento de la organización, ya sea en el tamaño que ostenta en una única ubicación física como en la ampliación de su presencia a través de sucursales. En el caso de las asociaciones sin fines de lucro suele ocurrir que, dependiendo de la naturaleza de su objeto, desarrollan su actividad a través de distintas secretarías, centros de atención o delegaciones, y estas se vayan incrementando con el paso del tiempo. En algunas ocasiones, esta expansión suele ocurrir por necesidad, es decir con el objeto de mejorar el servicio brindado a sus socios o afiliados. Y en otras oportunidades, en cambio, puede estar motivada en una campaña que promocióne su actividad a los fines de conseguir sponsors o donaciones, se encuentre en la búsqueda de una mayor cantidad de asociados o intente generar un vínculo más cercano con sus grupos de interés (reales o potenciales)

- Complejidad creciente de la actividad principal, incorporación de nuevas divisiones o actividades conexas o sofisticación tecnológica de sus operaciones. Las ESFL deben bregar constantemente para que sus afiliados, patrocinadores o asociados sigan colaborando o formando parte de dichas instituciones por lo que su capacidad de adaptación debe ser alta. Algunos ejemplos podrían ser la implementación o reemplazo de un sistema de gestión, la incorporación de nuevos medios de cobranza o recaudación o el incremento de las sumas de

dinero administradas, deber de cumplimiento de nuevas regulaciones legales o la incorporación de una nueva disciplina en una asociación dedicada al fomento del deporte.

- En general, la necesidad de contar con una función soporte, independiente y objetiva que permita evaluar y mejorar los procesos de riesgo, control y gobierno de las organizaciones. Aquí no debe perderse de vista que si bien los entes sin fines de lucro no distribuyen sus excedentes, el manejo de los fondos debe caracterizarse por la transparencia y trazabilidad de los mismos. Gran parte del capital de estas instituciones está representado por la confianza que sus grupos de interés depositan en las mismas y la Auditoría Interna puede jugar un papel fundamental en pos de lograr este objetivo.

Según la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad, las organizaciones pueden poner en marcha y mantener una función de auditoría interna dentro de sus procesos de gestión del riesgo y de administración y divulgación de la información (GRI, 2015) Esta función, conjuntamente con el sistema de control interno, son de suma importancia para proyectar la integridad y credibilidad de las Memorias de Sostenibilidad. Tal es así que a lo largo del desarrollo de esta Guía, los informes de la auditoría interna son considerados una de las fuentes más valiosas para verificar el cumplimiento de los principios estipulados para la elaboración de las memorias.

Según Hernández (2016), la Auditoría Interna se entiende como el enfoque disciplinado necesario para la evaluación y eficiencia de los procesos de gestión de control. Según lo expuesto hasta aquí, es lógico aseverar que las organizaciones en general, y las ESFL en particular, gestionarán mejor sus operaciones y monitorearán y comunicarán de manera más certera el logro de sus objetivos si el sistema de control interno se refuerza con la presencia de la auditoría interna. Otra vez, surgirá el análisis de costo-beneficio acerca de la posibilidad de mantener la función de auditoría interna en cierto grupo de asociaciones. No obstante ello, y

en cuanto a la temática que se está presentando, es de suma importancia aclarar que la guía del GRI prevé la posibilidad de no cumplir con todos los requisitos previstos en la misma mediante la inclusión de una nota. Dicha aclaración deberá exponer que en dicha memoria figuran algunos contenidos básicos de la Guía para la elaboración (según GRI) y listarse dichos contenidos. Esta salvedad permite que aunque las memorias no se elaboren ‘de conformidad’ con la Guía, las ESFL puedan exponer cuáles fueron los contenidos elaborados de acuerdo al GRI, permitiéndoles exponer el uso parcial de esta herramienta y publicitar dicha acción en beneficio de su actividad.

3. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a las pautas para realizar una auditoría externa del Balance Social.

Según Gonella, la auditoría social es el “proceso regular y externo para comprender, medir, informar y mejorar las realizaciones sociales de una organización, básicamente a través del diálogo con los partícipes” (citado por Carrizo, 2010) Aquí debe entenderse a estos *partícipes* como los grupos de interés a los que continuamente hace referencia la Guía del GRI. Como se desprende de la definición anterior, no solo debe realizarse el análisis del impacto social de la organización y su efecto sobre los grupos de interés sino que debe ser hecho por un *externo*. Al respecto debe aclararse que tanto la *verificación externa* como la comprobación por parte del GRI son sólo opciones que la ESFL puede escoger, según sus posibilidades, para agregar credibilidad a la *autocalificación* prevista en la Guía.

En el mismo sentido, Cambeiro & Aguirre (2009) sostienen que llevar a cabo una auditoría externa del Balance Social, aporta un innegable valor agregado al documento. Esta acción aseguraría a los usuarios razonabilidad y un mayor grado de confiabilidad respecto de su

contenido. Además de la regularidad anual y de la utilización de los indicadores del GRI, estos autores proponen en su proyecto:

- Copiar el Balance Social en el libro de actas de la organización a la que pertenece, e
- Implementar un sistema de premios y castigos que actúe como un incentivo adicional para las entidades que confeccionen su Balance Social (vgr.: créditos a tasas reducidas)

Con un enfoque similar Geba & Sebastián (2010) afirman que los Balances Sociales pueden cumplir la característica de auditabilidad. Y que la misma podría plasmarse en un Informe de Auditoría, permitiendo conocer el grado de razonabilidad de la información contenida en dichos Balances. En las entidades sin fines de lucro, a los efectos de ahorrar tiempos y recursos, sería recomendable que el Contador que audite el Balance General sea el mismo que se manifieste respecto del Balance Social.

Retomando la normativa vigente, en la primera parte de la Resolución Técnica n° 36 (FACPCE, 2012) se incluyen, entre otros, los siguientes *considerandos*:

- Que cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de Balances Sociales emitidos por las organizaciones.
- Que dichos Balances Sociales cuentan con informes de verificación, informes de auditoría y otros.
- Que la existencia de normas contables específicas sobre la temática, permite afianzar la incumbencia del Contador en distintas actividades relacionadas con el Balance Social.

La misma norma en su *Introducción* declara, como se expuso anteriormente, que para la preparación del Balance Social, adopta el modelo metodológico del GRI como guía para la

elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Y al respecto sostiene que si bien la emisión de las mismas es voluntaria:

- La información que revelan cobra relevancia cuando es periódica, creíble y consistente.
- Los indicadores cuantitativos y cualitativos de las categorías de cada dimensión son los que permiten seguir la evolución de los resultados.
- La calidad y veracidad de la información deben garantizarse mediante su precisión, objetividad y comparabilidad.

No debe perderse de vista que el objetivo fundamental de la Guía del GRI es brindarle *transparencia* a aquellas memorias que las organizaciones elaboren respetando los principios que la misma estipula. La guía propicia la idea de que la rendición de cuentas fortalece la *confianza* entre la organización y sus grupos de interés y que esto, a su vez, refuerza la *credibilidad* de la Memoria. Y en las Asociaciones sin Fines de lucro este aspecto es clave y el control externo, o *verificación externa* en terminología de la Guía, cumple un rol fundamental en pos de este objetivo. En este punto debe mencionarse que la Guía aclara que la Verificación Externa no es obligatoria para que la Memoria sea considerada ‘de conformidad’; no obstante ello, la recomienda (GRI, 2015).

La realidad demuestra que fruto de la necesidad de información cada vez más *abarcativa* de la realidad social, se fue produciendo una creciente elaboración de Balances Sociales por parte de las organizaciones. Y las dudas que fueron surgiendo al respecto en nuestra profesión, culminó con la elaboración de la Interpretación n° 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA, 2017). Con el objeto de resumir aspectos generales de este pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria, puede mencionarse que:

- A los efectos de obtener los elementos de juicio válidos y suficientes, el Contador deberá tener un conocimiento profundo de las normas contables profesionales sobre Balance Social y la Guía del GRI, además de los correspondientes a los ESFL (RT n° 11 y 25).
- Con el objeto de emitir una conclusión que incremente el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, el Contador deberá contemplar lo reglado en el apartado i de la sección A del capítulo V de la RT n° 37 (Normas sobre otros encargos de aseguramiento – Otros encargos de aseguramiento en general), atendiendo en cada caso las particularidades de los ESFL.
- En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento *razonable* o un encargo de aseguramiento *limitado*. También puede darse una combinación de ambos, es decir, de aseguramiento razonable para ciertas manifestaciones del ente y de aseguramiento limitado para otras. Debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados, el nivel de riesgo del encargo de aseguramiento limitado es más alto. Si la ESFL tiene un sistema de control interno pobre o no tiene un soporte de auditoría interna, es probable que esta última opción sea la seleccionada por el profesional externo.
- A diferencia de la auditoría de 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 sobre todos o algunos de los indicadores incluidos en la Memoria de Sostenibilidad. La flexibilidad de este encargo le permite a las ESFL no quedar excluidas de este control externo pudiendo validar su gestión en términos de sustentabilidad.

No es el propósito de este trabajo desarrollar aspectos técnicos a nivel de detalle sino plantear los lineamientos básicos que regulan los ejes discutidos y proponer las observaciones que se consideraron relevantes como un aporte a la temática seleccionada. Respetando este criterio, podrían destacarse como aspectos a tener en cuenta al momento de encarar un aseguramiento de Balance Social:

- Desde el punto de vista del Contador Público:
 - Obtener un conocimiento acabado de las normas contables profesionales que regulan tanto la confección del Balance Social (RT n° 36 y 44) como la exposición contable para entes sin fines de lucro (RT n° 11 y 25) y de la Guía del GRI en lo relacionado a las Memorias de Sostenibilidad.
 - Lograr un conocimiento adecuado de la organización emisora del Balance Social, relevando el ambiente de control, las regulaciones particulares que enmarcan la entidad sin fin de lucro en particular, su objeto social y los informes de Auditoría Interna si los hubiere.
 - Llevar a cabo su tarea con un sano escepticismo profesional ya que, como lo advierten las normas, las manifestaciones incluidas en el Balance Social pueden carecer de objetividad o contener incorrecciones materiales. Al respecto es de suma utilidad obtener una carta de gerencia firmada por los máximos responsables de la organización.
 - Identificar claramente los grupos de interés y tener en cuenta no sólo su participación en la confección de la Memoria sino el grado en que cada uno de ellos ha influido en la organización o pueden ser influidos de manera significativa por ésta. Aquí cobra relevancia la materialidad o significación, entendida ésta como la importancia relativa con la que debe evaluarse una cuestión según el contexto en el que se encuentra inserta la misma. Es decir, los criterios utilizados para evaluar una incorrección en un EVEGyD de una asociación sin fines de lucro es probable que varíen respecto de los

habitualmente utilizados para verificar una empresa privada o un conglomerado multinacional. Del mismo modo, es probable que los usuarios de una sociedad que cotiza en bolsa estén interesados en cierta información que los grupos de interés de una asociación sin fines de lucro no consideren relevante, o viceversa. Y esto no solo deberá ser contextualizado por el contador sino incorporado a su informe al momento de cumplir con su encargo.

- Respetar lo dispuesto por la RT n° 37, norma contable profesional que regula las tareas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. Y no solo lo concerniente al Encargo de Aseguramiento aplicable al Balance Social sino lo dispuesto por las normas comunes, sobre todo lo referido a la independencia, la planificación y la documentación de los papeles de trabajo. Este punto es relevante ya que dependiendo de la dimensión de la entidad sin fines de lucro es probable que la documentación sea escasa, no cumpla con todas las formalidades o no esté correctamente organizada. Muchas veces esta situación no es fruto de la falta de transparencia o de la informalidad sino de poner a la acción social por sobre el apego a las cuestiones administrativas. El Contador debe aquí cumplir una función más, cuál es la de educar y convencer a estas entidades que el orden y la documentación de respaldo serán fundamentales en la exposición de su gestión.
- Tener como fuente de consulta permanente la Interpretación n° 13 y el Informe n° 20 del CENCyA. La primera para dilucidar las dudas que pudieran presentarse respecto de la aplicación conjunta de la RT n°36 y la RT n° 37. Y la segunda para conciliar el Estado de recursos y gastos de las ESFL con el EVEGyD incluido en el Balance Social.
 - Y desde el punto de vista de la organización:
- Al momento de diseñar un sistema de información deberá prever que el mismo pueda ser examinado como parte de un proceso de verificación externa (GRI, 2015) Es decir

deberá facilitar el acceso a las fuentes de información que figuran en la memoria y justificar la fiabilidad de los cálculos que pudieran haberse realizado.

- Reconocer que si la entidad encomendó un encargo de aseguramiento sobre su Balance Social es porque pretende validar el mismo por un externo, proyectando así mayor transparencia a la publicación de sus acciones. En igual sentido, el contenido básico general G4-33 de la Guía del GRI expresa que recurrir a la verificación externa de las memorias de sostenibilidad aumenta la credibilidad de las mismas.

Es indudable que, más allá de los aportes expuestos por la ESFL, los grupos de interés no evaluarán del mismo modo un Balance Social *verificado externamente* de otro que no lo esté. Ello es tan cierto como que el costo en el que incurren estas entidades para su confección, destinando tiempo y recursos, es también mayor. Y llegado este punto, al momento de expresar una conclusión, el auditor deberá agregar a su evaluación habitual al menos tres cuestiones. En primer término, la organización objeto del encargo es una asociación sin fines de lucro. Aquí debe recordarse que su accionar, según definición adoptada, no debiera movilizarse por la generación de excedentes para su distribución sino para ser reinvertidos en su actividad. En segunda instancia, esta asociación, excediendo sus obligaciones legales actuales, ha planificado y ejecutado la confección de un Balance Social. Y finalmente ha decidido validar su transparencia, sometiéndola a un encargo de aseguramiento llevado a cabo por un profesional independiente.

Claramente, la situación planteada es la óptima. Desde la decisión de confeccionar un Balance Social y la implantación de un sistema de control interno que lo sustente hasta la contratación de un servicio externo que verifique la calidad y veracidad de su información en un contexto de sustentabilidad. No hay dudas de que este proceso enaltecería aún más la labor llevada a cabo por un enorme grupo de asociaciones que logran subsistir día a día y agregaría transparencia a otras que administran una suma importante de fondos. Pero indudablemente, la

realidad dicta que si bien la elaboración de los Balances Sociales se ha incrementado en los últimos años no lo ha hecho del mismo modo en este tipo de organizaciones sin ánimo de lucro. Incluso, algunas comenzaron su confección y la mantuvieron por algunos años, discontinuándola con posterioridad, quedando en el camino información sumamente valiosa respecto de su gestión y sustentabilidad que habitualmente no figuran en los Estados Financieros.

En la Carta de las Presidencias del Balance Social del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba 2013-2014 se expresa que “conscientes de que solamente se puede mejorar lo que se mide...” Y más adelante expresa que “nuestro desafío consiste principalmente en dimensionar cuánto valor agrega nuestra presencia en la sociedad a los efectos de lograr [...] incrementar el desarrollo sostenible de la organización” (CPCE Córdoba, 2015) Este ejemplo es simple y claro para expresar las motivaciones que pueden llevar a una organización de tantos años, prestigio y representatividad a embarcarse en este desafío. Y nuestro reto como profesionales será de suma importancia. Por un lado, el de motivar a este grupo de entidades a exteriorizar otra faceta de sus actividades publicándolas en un Balance Social y convenciéndolas de que tal acción enaltece y transparenta su accionar. Y por otro, el reto de ejercer nuestra profesión con un alto grado de compromiso y responsabilidad, brindando un asesoramiento integral fruto de nuestros conocimientos y recurriendo al apoyo de expertos o de un grupo interdisciplinario cuando la situación lo amerite.

Como se planteó en un comienzo, en nuestro país, la gama de asociaciones sin fines de lucro es sumamente variada, tanto en el objeto como en su envergadura y disposición de fondos. Pero ello no debe ser óbice para enfrentar este desafío, todo lo contrario, debe motivarnos y ocuparnos como integrantes de la misma sociedad. Seguramente aún hay cuestiones de forma y de fondo por resolver, como el excesivo nivel de esfuerzo que podría significarle a una asociación que solo cuenta con voluntarios para confeccionar una memoria de sostenibilidad

de conformidad con la Guía. O los incentivos que podrían ofrecer el Estado para motivar la confección de un Balance Social, cómo podrían ser tasas diferenciadas para acceder a líneas de crédito, servicios públicos subvencionados o devolución de impuestos. Hasta tanto se avance con esta discusión, la responsabilidad como integrantes de esta sociedad sigue presente. El primer paso, indudablemente, deben darlo este grupo de entidades que encuentran en el bien social la razón de su existencia. Nuestra tarea será, según sea el caso, acompañarlas en el proceso o dar fe sobre la información publicada respecto de la sustentabilidad de su accionar. De este modo podrá cumplirse no solo con la responsabilidad que debe ostentar un profesional en Ciencias Económicas sino con la de un integrante de la sociedad de la cuál formamos parte y debemos preservar.

IV. CONCLUSIONES

- A través del tiempo las Asociaciones sin fines de Lucro han incrementado su participación dando respuestas a necesidades que no cubrían el sector privado ni el Estado.
- El Balance Social en las entidades sin fines de lucro podría convertirse en una herramienta sumamente valiosa, no solo como un instrumento de difusión de su gestión habitual sino también como una exteriorización de su comportamiento socialmente responsable, es decir, como un aporte adicional a la comunidad.
- Las ESFL, en general, tienen por objeto el bien común y el Balance Social les permitiría realizar un autodiagnóstico profundo. Esto es así ya que en la Memoria de Sostenibilidad no solo deben exponerse los aspectos positivos sino también aquellos aspectos a mejorar.
- Los grupos de interés de las ESFL cobran especial relevancia ya que no sólo participan o puede ser afectados por la gestión de estas organizaciones sino que, en algunas oportunidades, pueden determinar hasta su supervivencia.

- En algunas ESFL, sobre todo las de menor tamaño, puede que gran parte de su actividad no se encuentre expuesta contablemente y por ende tampoco se verá reflejada en su EVEGyD. No obstante ello, esto no significa que no hayan generado valor.
- En algunas oportunidades, las ESFL no tienen la envergadura suficiente para soportar un sistema de control interno complejo y su nivel de autorregulación tiende a ser bajo. Del mismo modo, para reforzar la credibilidad de las Memorias de Sostenibilidad, el GRI recomienda tanto la Auditoría Interna como la Verificación Externa (Encargo de Aseguramiento) Pero estas funciones o servicios solo estarán presentes, al igual que un sistema de control interno robusto, en aquellas ESFL con determinada envergadura.
- Las ESFL pueden exponer el uso parcial de la Guía de Sostenibilidad ya que el GRI prevé la posibilidad de no cumplir con todos los requisitos previstos en la misma mediante la inclusión de una nota o aclaración con el listado de los contenidos básicos considerados.
- No hay dudas de que este proceso de exteriorización de responsabilidad en materia de sustentabilidad enaltecería aún más la labor llevada a cabo por un enorme grupo de asociaciones que logran subsistir día a día y agregaría transparencia a otras que administran una suma importante de fondos. El desafío será adecuar los actuales requerimientos a las posibilidades de este grupo de entidades.

V. BIBLIOGRAFÍA

Asencio, G. (2015). El Balance Social como una herramienta válida para representar la Responsabilidad Social en las Empresas Chilenas – Revista Ciencia UNEMI, **8**, (16): 87-96.

Cabra de Luna, M. (2001). Propuesta de balance social para fundaciones CIRIEC España – Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, (39): 51-78.

Cambeiro, M. & Aguirre, N. (2009). Balance Social. Un avance hacia la mediación de la Responsabilidad Social Empresaria y la aplicación de la transparencia en la información anual – CPCECABA [21/11/2018]

Carrizo, G.C. (2010). Auditoría de Informes de Responsabilidad Social Empresaria – Contabilidad y Auditoría n° 31, año 16: 173-186.

Castroman Diz, J. & Porto Serantes, N. (2005). Responsabilidad Social y Control Interno – Revista Universo Contábil, **1**, (2): 86-101.

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba (2015). “Balance Social Ejercicio al 30 de noviembre de 2014”.

Chiavenato, I. (2009). Gestión del talento humano. México: McGraw-Hill.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) / The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015). Aprovechar el COSO en las tres líneas de defensa

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) - Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) (2016). Informe CENCyA n° 20. Aplicación práctica de la Resolución Técnica n° 36 “Balance Social”.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) - Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) (2017). Interpretación n° 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento del Balance Social.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (1993). Resolución Técnica n° 11: “Normas Particulares de Exposición Contable para Entes sin fines de lucro”.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2008). Resolución Técnica n° 25: “Modificación de la Resolución Técnica número 11”.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2012). Resolución Técnica n° 36: “Normas Contables Profesionales: Balance Social”.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013) Resolución Técnica n° 37: “Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2016) Resolución Técnica n° 44: “Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica n° 36 - Balance Social”.

Geba, N. y Sebastián, M. (2010). El Informe de Contabilidad de Auditoría de Balance Social - Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social – Revista Ciencia UNEMI, **8**, (16): 2-21.

Global Reporting Initiative (GRI) (2015) Manual de aplicación de la Guía 4 - Guía para la elaboración de memorias de Sostenibilidad, 2° edición trad. español: 16-17, 46-52.

Global Reporting Initiative (GRI), United Nations Global Compact & World Business Council For Sustainable Development (2016) The Sustainable Development Goals, 1° edición trad. español: 5-10, 27-28.

Hernández, O. (2016). La auditoría Interna y su alcance ético empresarial – Actualidad Contable Faces, **19**, (33): 15-41.

Herrera Gómez, M. (1998). La especificidad organizativa del tercer sector: tipos y dinámicas – Papers - Revista de Sociología, **56**: 163-196.

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (2019). Serie histórica por sector de actividad económica: valor bruto de producción y valor agregado bruto. Años 2004-2018 por trimestre.

International Organization for Standardization (2010). ISO 26000 – “Guía de responsabilidad social”. Primera edición 2010-11-01 traducción oficial al español: iv-xi, 1-19.

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna.