

# **Contabilidad y Auditoría**

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES

- *LUISA FRONTI DE GARCÍA (Directora del Proyecto)*  
*INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI (Investigadora)*

## **LA DOCTRINA CONTABLE Y SU INFLUENCIA EN LA NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL**

*(Programación científica 1995 - 1997, UBACYT EC028)*

### **INFORME FINAL**

Publicación del

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES

"Profesor Juan Alberto Arévalo"

**Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas**

**Autoridades de la Facultad vinculadas con  
los Institutos de Investigación**

Decano:

Dr. Rodolfo H. Pérez

Secretario de Investigación y Doctorado:

Dr. Francisco M. Suárez

**Autoridades del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor  
Juan Alberto Arévalo”**

Director del Instituto de Investigaciones Contables:

Dr. Mario Biondi

Director del Centro de Modelos Contables:

Dr. Carlos Luis García Casella

Director del Centro de Auditoría:

Dr. Mario Wainstein

Secretaria Técnica del Instituto:

C: P. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

**“Contabilidad y Auditoría”**

Publicación del Instituto de Investigaciones Contables

Dirección

Dr. Mario Biondi

Coordinación

Dra. Luisa Fronti de García

Tareas administrativas

María Juana Jurisic

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**LA DOCTRINA CONTABLE Y SU  
INFLUENCIA EN LA NORMATIVA DE LA  
CONTABILIDAD AMBIENTAL  
(Programación científica 1995 - 1997, UBACYT  
EC028)  
INFORME FINAL**

**Directora del Proyecto: DRA. LUISA FRONTI DE GARCÍA**

**Investigadora: INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI**

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 4 Número Extraordinario "V"  
Junio de 1998

## **PRIMERA PARTE**

### **INTRODUCCIÓN**

**Pág.**

**CAPÍTULO I: La normativa contable Internacional  
y el medio ambiente**

**1**

## **SEGUNDA PARTE**

### **INFORMACIÓN QUE SURGE DEL RELEVAMIENTO EN EMPRESAS**

**CAPÍTULO II: Implicancias contables del medio  
ambiente en la realidad empresarial**

**18**

**CAPÍTULO III: Información sobre medio ambiente  
contenida en Memoria y Notas a los  
Estados Contables (Argentina)**

**49**

## **TERCERA PARTE**

### **DESARROLLO TEÓRICO REFERIDO A LA PROBLEMÁTICA CONTABLE Y DE AUDITORÍA AMBIENTAL**

**CAPÍTULO IV: Pasivos ambientales (Contabilidad  
y Auditoría)**

**63**

**CAPÍTULO V: Contingencias: Implicancias Ambientales**

**68**

<b>CAPÍTULO VI: Política empresarial de control ambiental</b>	<b>74</b>
<b>CAPÍTULO VII: Informes Contables Esquemáticos Referidos al Medio Ambiente</b>	<b>78</b>

**CUARTA PARTE**

**DESARROLLO NORMATIVO REFERIDO A LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL**

<b>CAPÍTULO VIII: Comité Internacional de Normas Contables (I.A.S.C.). Propuestas de modificación año 1997 (Traducción libre del Inglés de investigadores del Instituto de Investigaciones Contables - Coordinación y control Luisa Fronti de García)</b>	<b>82</b>
<b>CAPÍTULO IX: 1.- Leyes que protegen el medio ambiente. Pautas de control a seguir por las empresas</b>	<b>97</b>
<b>2.- Guía ISO 14.000. Derivaciones en la Información Contable y de Auditoría</b>	<b>118</b>

**QUINTA PARTE**

**CAPÍTULO X: PROPUESTA DE MODIFICACIÓN O AGREGADOS A LAS:**

<b>1. Normas de Valuación</b>	<b>129</b>
<b>2. Normas de Exposición</b>	<b>146</b>
<b>3. Normas de Auditoría</b>	<b>153</b>

**PRIMERA PARTE**

**INTRODUCCIÓN**

**CAPÍTULO I:**

**LA NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL Y EL MEDIO AMBIENTE**

**1.- Introducción**

Una de nuestras grandes responsabilidades del presente es ofrecer a las generaciones futuras un ambiente cuyo bienestar, belleza y potencial económico no se encuentren amenazados. La creciente preocupación por el estado del medio ambiente y los peligros que lo amenazan, refleja, como sostiene Juan Pablo II, "... una conciencia ambiental que no debe ser obstaculizada, sino más bien favorecida, de manera que se desarrolle y madure encontrando una adecuada expresión en programas e iniciativas concretas".

La lucha ecológica no es específicamente una lucha política ni tampoco una acción meramente altruista; no es una lucha romántica o metafísica de la razón humana ante las fuerzas del mal. La cuestión que plantea la ecología es la siguiente: ya que no podemos detener la invasión por el hombre de la naturaleza busquemos, al menos, las pautas de equilibrio que impidan la destrucción total de la naturaleza y, como fatal consecuencia, la autodestrucción final del hombre.

En nuestra opinión los aspectos medioambientales deben ser vistos en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, de las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general. Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, resulta lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro a todos los usuarios.

La inquietud que motivó la elaboración del presente trabajo es la de considerar las implicancias del medio ambiente en la contabilidad; como resultado de un proceso de concientización de su función social. Otro atractivo radica en las diversas reacciones de los contadores al tomar contacto con esta temática: algunos se interesan de inmediato - pudiendo luego de un análisis manifestar una posición de apoyo o no - otros se niegan sistemáticamente a lo nuevo y desconocido tratando de colocarlo en un nivel de inferioridad en relación a otras cuestiones contables.

Resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional. Lo que se está produciendo no es sólo la

inquietud de unos pocos profesionales que en forma independiente expresan sus expectativas e ideas sobre el tema; sino la profesión contable que en forma grupal se moviliza. Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

## **2.- Normas emitidas por organismos contables profesionales**

Existe una propuesta muy interesante elaborada por el Consejo Nacional de Contabilidad de *Francia* que incluye modelos de Balances Ecológicos confeccionados con el fin de dar a conocer los costos de descontaminación y contribuir a un uso racional de la energía y las materias primas. La estructura de los mismos guarda similitud con la de los Balances tradicionales, pero incluye únicamente aspectos ambientales, lo cual exige un trabajo de elaboración y análisis novedoso. Pero sin llegar a la confección de un Balance específico las Recomendaciones Generales de la Asociación de Contadores Colegiados de *Suecia* permiten que las empresas creen provisiones para fondos destinados a inversiones que produzcan un mejoramiento del medio ambiente, lo que ya resulta un avance.

En los *Estados Unidos de América*, la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, Financial Accounting Standards Board) ha incluido en sus normas la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno, la contabilización de contingencias ambientales y la activación de los costos del tratamiento de la contaminación ambiental, de lo anterior se desprende su interés y preocupación por el tema ambiental. En relación a la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno la FASB ha indicado que si una empresa incurre en gastos para "eliminar, contener, neutralizar o prevenir la contaminación actual o futura del entorno, deben ser eliminados inmediatamente". Tan sólo se acepta su activación si se dan los siguientes casos:

- aumentan la vida, capacidad o seguridad de las propiedades de la empresa;
- mitigan o previenen la contaminación medioambiental que puede derivarse de las futuras actividades;
- preparan para la venta de la propiedad, ya que está en venta.

Por otra parte, en *España* la Comisión de Principios de Gestión de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) se encuentra elaborando y debatiendo desde hace algún tiempo un Borrador sobre Contabilidad de Gestión Ambiental que incluye, entre otros aspectos, los impactos que el comportamiento medioambiental de las empresas puede tener en las cuentas anuales, precedidas del análisis a nivel de planificación y presupuestación.

### **3.- Normas emitidas por organismos bursátiles**

En el ámbito de la normativa bursátil la Comisión de Bolsa y Valores de los *Estados Unidos de América* (SEC, Securities and Exchange Commission) establece en el Reglamento S-K (1989) que en el informe que se exige presentar a las empresas se debe proporcionar información suficiente sobre los efectos de fondo que el cumplimiento de las disposiciones oficiales relativas a la descarga de desechos en el medio, o referentes en general a la protección del medio ambiente, puedan tener sobre los gastos de capital, las ganancias o la competitividad de la empresa (párrafo 101, Descripción de Actividades).

La SEC también determina que las empresas deben proporcionar una estimación de los principales gastos de capital por concepto de instalaciones de lucha contra la contaminación correspondiente al ejercicio fiscal en curso, al ejercicio fiscal subsiguiente, y a los períodos que la empresa considere significativos. Asimismo, la SEC establece que las empresas deben brindar información sobre las medidas ambientales, administrativas o judiciales que el gobierno prevé aplicar a tiene pendiente de aplicación y que puedan repercutir en esas empresas. Además, informó a las empresas que se esperaba que en la descripción de su situación financiera se analizaran los pasivos correspondientes a las medidas ambientales.

Las Comisiones de Valores Bursátiles de Ontario y Quebec de *Canadá* establecen en forma similar que en la información que deben presentar anualmente las empresas y en los datos que deben ser objeto de examen y análisis por parte de la gerencia se divulguen los efectos financieros y operacionales de los requisitos en materia de protección del medio ambiente sobre los gastos de capital, las ganancias y la competitividad de la sociedad emisora en el ejercicio fiscal en curso, así como de posibles efectos en años futuros.

En *Brasil* la comisión de Valores Mobiliarios recomienda que en el informe de la Junta directiva se indiquen las inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, pero no requiere que se proporcione información detallada al respecto. No dispone otros requisitos concretos

sobre la divulgación de información relativa a las medidas ambientales pero la misma puede hacerse si se prevé la aparición de pasivos relacionados o si la continuidad de la empresa puede verse afectada por la imposibilidad de resolver determinados problemas ambientales (Dictamen de Orientación N° 15, 1987).

#### **4.- Normas emitidas por organismos gubernamentales**

*Naciones Unidas* posee una Comisión de Empresas Transnacionales que a través de su Grupo Intergubernamental de Trabajo y Expertos en normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes trata el efecto de los factores ambientales y la contaminación sobre la valuación del activo fijo en los estados financieros en normas de 1989 y 1990. Por otro lado, la Comisión de Normas Internacionales de Valoración del Activo de *Naciones Unidas*, que a través de evaluadores hace las tasaciones pertinentes, exige que se considere la posible existencia de contaminación ambiental y se efectúen averiguaciones sobre la existencia de riesgos.

En un plano impositivo-contable, El Servicio de Impuestos Internos de los *Estados Unidos de América* establece en su reglamentación vigente que los costos de limpieza del medio ambiente no pueden deducirse hasta que hayan sido pagados. Su inclusión en los estados financieros y su asiento en los libros de contabilidad no cumplen los requisitos de la deducción con fines impositivos. La empresa sólo puede deducir estos gastos cuando liquida el pasivo correspondiente. Normalmente los pasivos futuros deben consignarse en el balance en cifras brutas, indicándose por separado los impuestos diferidos.

La *República Federal de Alemania* en el año 1973 y a través de su División de Economía comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química incluye en sus Recomendaciones la definición de medidas ambientales y dicta directrices para determinar los gastos correspondientes. De manera similar, en *Noruega* la Ley de Empresas emitida por el gobierno exige la inclusión, en la memoria de la Junta Directiva, de información sobre emisiones contaminantes y detalles acerca de las medidas ambientales proyectadas o tomadas para sanear el medio ambiente (art. 11-12.6, enmienda de 1989).

#### **5.- Conclusiones**

- El marco normativo antes expuesto se visualiza sintetizado en el cuadro comparativo de la página siguiente.

- Cuando se tienen en cuenta los aspectos ambientales se está adoptando un enfoque amplio de la contabilidad al que nosotros adherimos; además consideramos al área ambiental íntimamente ligada a la temática de la contabilidad social.
- La responsabilidad social de la empresa deriva en la obligación de informar debidamente a los diferentes usuarios de las actividades empresarias con impacto ambiental inmediato o futuro.
- No se han alcanzado aún las soluciones normativas contables óptimas, pero existen normas que se refieren concretamente a los aspectos ambientales emitidas por los organismos profesionales, gubernamentales y bursátiles de diversos países que integran un marco normativo adecuado a la etapa de desarrollo que posee el tema ambiental. Las normas contables del medio ambiente se centran principalmente en el desglose de los conceptos ambientales dentro de los rubros de los estados contables y en la inclusión en notas de los impactos ambientales.
- Hay países que no poseen normas contables que explícitamente mencionen la temática ambiental pero pueden utilizar sus normas contables vigentes referidas a conceptos tales como la consideración de contingencias, los hechos posteriores al cierre, los costos de adquisición o producción, la información de políticas contables y la que debe incluirse en los informes financieros. En el área de auditoría se pueden utilizar las normas sobre auditoría de estimaciones contables, los informes sobre auditorías de estados contables; la opinión del auditor referida a la aplicación del principio de empresa en marcha y los requerimientos de los abogados a sus clientes concernientes a litigios, demandas y multas.

<b>ÁMBITO</b>	<b>ÓRGANO EMISOR</b>	<b>NORMA</b>
Internacional	Comisión Normativa de Contabilidad y Presentación de Informes	Normas de 1989 y 1990 sobre los efectos de los factores ambientales en la valuación del activo fijo
Brasil	Comisión Brasileña de Valores Mobiliarios	Díctamen de Orientación N° 15 de 1987 sobre la inclusión de las inversiones en medio ambiente en el informe de la Junta Directiva
Canadá	Comisión de Valores Bursátiles de Ontario y Comisión de Valores Bursátiles de Quebec	Propuestas sobre la inclusión de los efectos financieros operacionales de los requisitos ambientales en la información que debe presentarse anualmente
Estados Unidos de América	Servicios de Impuestos Internos	Reglamentación vigente sobre los costos de limpieza del medio ambiente y su deducción
Francia	Consejo Nacional de Contabilidad Francés	Propuesta de Balance Ecológico
República Federal de Alemania	División de Economía Comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química	Recomendaciones de 1973 donde se definen medidas ambientales

## ANEXO

**NORMAS CONTABLES RELACIONADAS CON EL MEDIO AMBIENTE EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL<sup>1</sup>**

ÁMBITO	ÓRGANO EMISOR	NORMA	TÍTULO Y CONTENIDO
Internacional	IASC (International Accounting Standards Committee: Comisión Internacional de Normas Contables)	- NIC-1 (1975)  - NIC-5 (1977)  - NIC-10 (1980)	- Información de políticas contables. Reconocimiento de responsabilidades eventuales  - Información que debe incluirse en los estados contables  - Contingencias y hechos posteriores a la fecha del balance Dispone que, de ser probables, las pérdidas eventuales se consignen. En los estados contables debe incluirse la mejor estimación posible - escogida de un conjunto de estimaciones - de la cantidad objeto de consignación. Si se considera que ninguna de las estimaciones es adecuada, debe consignarse por lo menos la de menor valor. De haber posibilidades de que se produzca una pérdida mayor, deb indicarse el margen con que la mayor pérdida excedería de la cantidad consignada. Si los datos que sirven de base para estimar el monto de la posible pérdida son contradictorios o insuficientes, debe indicarse cuál es la

<sup>1</sup> El siguiente cuadro fue elaborado en base a información extraída de los exámenes anuales de las Naciones Unidas denominados "Cuestiones Relacionadas con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional" correspondientes a los años 1990, 1991 y 1992; excepto en los casos de Argentina, Francia y España en los que se indica oportunamente las respectivas fuentes.

			existencia y la índole de la eventualidad.
Internacional	Comisión de Normas Internacionales de Valoración del Activo	Guidance Note and Background Paper N° 17	Exige que el evaluador, al hacer la tasación en desempeño de sus funciones, considere la posible existencia de contaminación ambiental, haga averiguaciones sobre el propietario y el ocupante y recabe la asistencia de expertos si considera que existe algún riesgo.
Internacional	Comisión Normativa de Contabilidad y presentación de informes	Norma de 1989 y 1990	La norma trata sobre el efecto de los factores ambientales o la contaminación sobre la valuación del activo fijo en los estados contables
Argentina <sup>2</sup>	F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas)	R.T. N° 10 (Resolución Técnica)	<p><b>Normas Contables Profesionales</b></p> <p>Consideración de contingencia Segunda Parte, B.2.7.: "Se considerarán en la medición del patrimonio y la determinación de resultados los efectos de todas las contingencias favorables o desfavorables que deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de cierre de los estados contables y que reúnan los siguientes requisitos:</p> <p>a) un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente.</p> <p>b) Cuantificación apropiada de sus efectos.</p> <p>(...) Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los estados contables. Las contingencias probables no cuantificables obviamente no pueden contabilizarse, pero sí</p>

<sup>2</sup> Información extraída de las Normas Contables Profesionales argentinas.

			<p>deben ser expuestas en notas a los estados contables. También deben exponerse en notas las contingencias que no son probables ni remotas".</p> <p><i>Costo de adquisición o producción</i> Segunda Parte, B.2.4.a): "El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (...), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje (...)"</p>
Brasil	C.B.V.M. (Comisión Brasileña de Valores Mobiliarios)	Dictamen de Orientación N° 15 (1987)	<p>Recomienda que el informe de la Junta Directiva se indiquen las inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, pero no requiere que se proporcione información detallada al respecto. No hay otros requisitos concretos sobre la divulgación de información relativa a las medidas ambientales. Esa divulgación puede hacerse si se prevé la creación de pasivos, o la continuidad de la empresa puede verse afectada por la imposibilidad de resolver determinados problemas ambientales.</p>
Canadá	C.I.C.A. (Canadian Institute of Certified Accountants: Instituto de Contadores Públicos de Canadá)	Handbook (Manual)	<p>Sección 3.290 "(...) la determinación de si es correcto consignar los efectos de la pérdida eventual dependerá del grado en que el monto de la pérdida se conozca o pueda estimarse razonablemente. Si no se formula una estimación razonable, la consignación podría conducir a la</p>

		- Norma de Contabilidad	<p>inclusión en los estados contables de información tan imprecisa que menoscabaría la integridad de los estados (...)"</p> <p><b>Bienes de Capital</b> Es precedente consignar los gastos de remoción y de restauración de los emplazamientos.</p>
Canadá	Comisión de Valores Bursátiles de Ontario y Comisión Nacional de Valores de Quebec	Propuestas	<p><b>Sobre la información que debe presentarse anualmente y los datos que deben ser objeto de examen y análisis por parte de la gerencia ambas comisiones disponen que se divulguen los efectos financieros y operaciones de los requisitos en materia de protección del medio ambiente sobre los gastos de capital, las ganancias y la competitividad de la sociedad emisora en el ejercicio fiscal en curso, así como cualesquiera posibles efectos en años futuros.</b></p>
España <sup>3</sup>	A.E.C.A. (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas)	Documento 2 1981	<p><b>Valuación del inmovilizado material</b> Sólo permiten la incorporación de gastos si el elemento no ha entrado en función. Coinciden con la norma antes indicada:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan General de Contabilidad - I.C.A.C. (Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas), 1991</li> <li>• Normas del I.C.A.C., 1991</li> </ul>

<sup>3</sup> Información extraída de la revista Técnica Contable, Madrid: Begoña Giner Incháusti, La responsabilidad social de la empresa, Año XLIV, N° 527, Noviembre 1992, páginas 681 y siguientes.

			<p><b>Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados contables.</b></p> <p>Las contingencias deberían tratarse como gastos del ejercicio, siempre que pueda ser estimada de manera razonable y la probabilidad de pérdida no sea remota, en caso contrario debería informarse de ello en la memoria.</p>
Estados Unidos	F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Board: Junta de Normas de Contabilidad Financiera)	Opinión del F.A.S.B.	<p><b>Capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno</b></p> <p>El F.A.S.B. ha indicado que si una empresa incurre en gastos para "eliminar, contener, neutralizar o prevenir la contaminación actual o futura del entorno, deben ser eliminados inmediatamente". Tan sólo se acepta su activación si se dan los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aumentan la vida, capacidad, seguridad o eficiencia de las propiedades de la empresa;</li> <li>• mitigan o previenen la contaminación medioambiental que puede derivarse de las futuras actividades;</li> <li>• preparan para la venta de la propiedad, que ya esté en venta.</li> </ul> <p>Contabilización de Contingencias</p>

		<p>S.F.A.S. N° 5 (Statement of Financial Accounting Standard 1975)</p>	<p>Da orientación general sobre la consignación de pasivos relacionados con medidas ambientales.</p> <p>Toda estimación de un pasivo creado a partir de una pérdida eventual debe consignarse con cargo a los ingresos cuando se dan dos condiciones:</p> <p>a) la información disponible antes de la publicación de los estados contables indica que es probable que un activo haya perdido valor o que a la fecha de los estados contables se haya creado un pasivo;</p> <p>b) el monto de las pérdidas se puede estimar razonablemente.</p>
<p>Estados Unidos</p>	<p>S.E.C. (Securities and Exchange Commission: Comisión de Bolsa y Valores)</p>	<p>Reglamento S-K 1989</p>	<p>En el <i>Informe 10K</i> se requiere incluir la demanda o las tendencias conocidas y los compromisos, novedades e incertidumbre que conduzcan a un aumento o disminución importante de la liquidez de la empresa.</p> <p><b>Párrafo 101: Descripción de actividades</b></p> <p>Se debe proporcionar información suficiente sobre los efectos de fondo que el cumplimiento de las disposiciones oficiales relativas a la ordenación de la descarga de desechos en el medio, o referentes en general a la protección del medio am-</p>

			<p>biente, puedan tener sobre los gastos de capital, las ganancias o la competitividad de la empresa. Ésta debe proporcionar una estimación de los principales gastos de capital por concepto de instalaciones de lucha contra la contaminación correspondiente al ejercicio fiscal en curso, al ejercicio fiscal subsiguiente, y a los períodos que la empresa considere significativos.</p> <p><b>Párrafo 103: Procedimientos fiscales</b></p> <p>Las empresas deben proporcionar información sobre las medidas ambientales, administrativas o judiciales que el gobierno prevé aplicar o tenga pendiente de aplicación y que puedan repercutir en esas empresas.</p> <p>Además la S.E.C. informó a las empresas que esperaba que en la descripción de su situación financiera que figurase en la sección del informe dedicada al examen y al análisis de la gestión se analizaran los pasivos correspondientes a las medidas ambientales.</p>
Estados Unidos	I.R.S. (Servicio de Impuestos Internos)	Reglamentación vigente	<p>Los costos de limpieza del medio ambiente no pueden deducirse hasta que hayan sido pagados. Su consignación en los estados contables y su asiento en los libros de contabilidad no llenan los requisitos de la deducción con fines</p>

			<p>impositivos. La empresa sólo puede deducir estos gastos cuando se liquida el pasivo correspondiente.</p> <p>Normalmente los pasivos futuros deben consignarse en el balance en cifras brutas, indicándose por separado los impuestos diferidos.</p>
Francia <sup>4</sup>	Conseil National de Comptabilité (Consejo Nacional de Contabilidad)	Propuesta	<p><b>Bilan Écologique (Balance Ecológico)</b></p> <p>Para dar a conocer los costos de descontaminación y contribuir a un uso racional de la energía y las materias primas (el mismo no ha sido llevado aún a la práctica).</p>
Noruega	Gobierno	Ley de Empresas	<p><b>Art. 11-12.6 (enmienda de 1989)</b></p> <p>Exige la inclusión, en la memoria de la Junta Directiva, de información sobre emisiones contaminantes y detalles acerca de las medidas ambientales proyectadas o tomadas para sanear el medio.</p>
Reino Unido de Gran Bretaña	Colegio de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales	<p>- S.S.A.P. N° 2</p> <p>S.S.A.P. N° 15</p>	<p>- Descripción de la práctica de contabilidad estándar</p> <p>Contabilización de pasivos</p> <p>- Régimen a que están sujetos los impuestos diferidos</p> <p>Los saldos deudores netos en concepto de impuesto diferido no pueden contabilizarse como activos, salvo en la medida en que se prevea que son recuperables.</p>

<sup>4</sup> Información extraída de la revista Técnica Contable (Madrid): Carmen Fernández Cuesta, *La Contabilidad y el medio ambiente*, Año XLIV, N° 522, Junio 1992, páginas 497 y siguientes.

		S.S.A.P. N° 18	<p><b>- Pérdidas Eventuales</b> Las pérdidas eventuales deben consignarse en los estados contables si es probable que un hecho futuro confirme una pérdida cuyo valor puede estimarse con precisión razonable en la fecha de aprobación de los estados contables por la Junta Directiva (...) Debe divulgarse la naturaleza de las posibles pérdidas, las situaciones que según se prevea puedan afectar los resultados finales y una estimación prudencial de las consecuencias financieras, o bien una indicación de que no ha sido posible formarlas. No se requiere divulgar información sobre los casos cuyo desenlace tenga una posibilidad remota de producir un efecto importante en los estados contables.</p>
República Federal de Alemania	Gobierno	H.G.B. (Ley de Derecho Comercial)	<p><b>Art. 249</b> Estipula que pueden consignarse sólo los pasivos previstos. La consignación que no derive en un pasivo previsto (en particular la de gastos futuros) no es deducible a efectos fiscales.</p> <p><b>Art. 281</b> La amortización acelerada debe divulgarse en las notas a los estados contables.</p>
República Federal de Alemania	Verband der Chemischen Industrie e. V. (División de Economía Comercial de la Asociación alemana de la	Recomendaciones 1973	Se definen medidas ambientales y se ofrecen directrices para determinar los gastos correspondientes

	<b>Industria Química)</b>		
<b>Suecia</b>	<b>Asociación de Contadores Colegiados</b>	<b>Recomendaciones Generales</b>	<p><b>Consignación de pasivos eventuales</b> Se requiere que la empresa consigne un pasivo cuando se conozca el costo futuro de la medida que le de origen.</p> <p><b>Costos</b> Los costos por lo general pueden deducirse de los impuestos en el momento de su consignación.</p> <p><b>Impuesto diferido:</b> no se permite la contabilización de los impuestos diferidos.</p> <p><b>Provisiones</b> Se permite que las empresas creen provisiones para fondos destinados a inversiones. Estos fondos pueden utilizarse, entre otras cosas, para realizar inversiones de mejoramiento del medio ambiente.</p>
<b>Estados Unidos<sup>5</sup></b>	<b>A.I.C.P.A. (American Institute of Certified Public Accountants)</b>	<p><b>S.A.S. Nº 12 (Statement on Auditing Standards)</b></p> <p><b>S.A.S. Nº 54</b></p> <p><b>S.A.S. Nº 57</b></p>	<p><b>Requerimientos de los abogados de los clientes concernientes a litigios, demandas y multas.</b></p> <p><b>Actos ilegales de los clientes</b> Sobre políticas relativas a la preservación de actos ilegales</p> <p><b>Auditoría de estimaciones contables</b></p>

<sup>5</sup> Información extraída de *Environmental Accounting*, Naciones Unidas, New York, 1992

		S.A.S. N° 58	Informes sobre auditoría de estados contables
		S.A.S. N° 59	La opinión del auditor referente a la continuidad del principio de empresa en marcha.

### BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Boletín A.E.C.A. N° 32, España, 2º Cuatrimestre de 1993
- *Fernández Cuesta, Carmen*, "La contabilidad y el medio ambiente", Revista Técnica Contable, Año XLIV, N° 522, España, Junio de 1992
- *The Canadian Institute of Chartered Accountants*, **Environmental Cost and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues**, Canadá, 1993
- *United Nations*, **Environmental Accounting**, New York, 1992
- *United Nations*, **International Accounting and Reporting Issues**, New York, 1990, 1991, 1992 Reviews
- *Wainstein, Mario; Casal, Armando Miguel y García Fronti, Inés Mercedes*, "La Auditoría del Medio Ambiente", Revista OIKOS (Revista de posgrado, Investigación y Doctorado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires), Año II, N° 6, Buenos Aires, Argentina, Diciembre de 1994.
- *F.A.C.P.C.E.* (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), **Resolución Técnica N° 10**, Argentina, 1992
- *I.A.S.C.* (Comisión de normas Internacionales de Contabilidad): **Normas Internacionales de Contabilidad**, traducción de José A. Gonzálo Angulo y Jorge Tua Pereda, 2ª edición actualizada, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuenta de España, Madrid, 1990.
- (Financial Accounting Standards Board), **Accounting Standards - Original Pronouncements - July 1973, - June, 1, 1986**, Published by the F.A.S.B., Stanford, U.S.A., 1986.

**SEGUNDA PARTE**

**INFORMACIÓN QUE SURGE DEL RELEVAMIENTO  
EN EMPRESAS**

## CAPÍTULO II

### IMPLICANCIAS CONTABLES DEL MEDIO AMBIENTE EN LA REALIDAD EMPRESARIA

#### I. Introducción

##### **I.1 Cuestiones que intenta abordar el presente trabajo**

Una de nuestras grandes responsabilidades del presente es ofrecer a las generaciones futuras un ambiente cuyo bienestar, belleza y potencial económico no se encuentren amenazados.

La lucha ecológica no es específicamente una lucha política ni tampoco una acción meramente altruista; no es una lucha romántica o metafísica de la razón humana ante las fuerzas del mal. La cuestión que plantea la ecología es la siguiente: ya que no podemos detener la invasión por el hombre de la naturaleza busquemos, al menos, las pautas de equilibrio que impidan la destrucción total de la naturaleza y, como fatal consecuencia, la autodestrucción final del hombre.

En nuestra opinión los aspectos medioambientales deben ser vistos en lo que atañe al tema contable en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, de las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general. Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, resulta lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro a todos los usuarios.

Este trabajo considera las implicancias del medio ambiente en la contabilidad; como resultado de un proceso de concientización de su **función social**, como así también **legal** que se reflejan en obligaciones.

Otro atractivo radica en las diversas reacciones de los contadores al tomar contacto con esta temática: algunos se interesan de inmediato - pudiendo luego de un análisis manifestar una posición de apoyo o no - otros se niegan sistemáticamente a lo nuevo y desconocido.

Resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional (a nivel mundial). Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

Considerando que en un mundo económico globalizado la información que deben recibir los usuarios externos a través de los estados contables es cada vez más importante, puesto que las empresas objeto de su interés pueden estar muy alejadas de su lugar de residencia, entendemos que el **PARADIGMA DE UTILIDAD de la información contable** -en que se ubican desde el punto de vista teórico muchos autores- profundiza cuestiones básicas que hacen a nuestro tema concreto:

- ¿Qué información contable-ambiental incluyen las empresas en sus Memorias y Estados Contables de uso externo? ¿En qué forma la exponen?
- ¿Qué información contable-ambiental deberían incluir las empresas y en qué forma convendría exponerla?

## **1.2 Paradigma de Utilidad de la información contable: Concepto y Derivaciones aplicables al tema ambiental**

En forma resumida, quisiéramos destacar los aspectos más relevantes del **PARADIGMA DE UTILIDAD de la información contable**. Coincidimos con *Tua Pereda*<sup>1</sup> cuando señala que:

"(El Paradigma de Utilidad) orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones: no se trata ya (...) de medir en abstracto unos hechos pasados, en búsqueda de un concepto único y autosuficiente de veracidad económica, sino de medir e informar con una finalidad concreta: la toma de decisiones, con lo que el criterio de utilidad para el usuario constituye el punto de partida para la determinación de las reglas contables y, en consecuencia, del contenido de los estados financieros."(el subrayado es nuestro)

La información contable para uso externo debe -o al menos *debería*- satisfacer las múltiples necesidades de los usuarios que actualmente demandan información sobre diversas cuestiones: entre ellas una de las más mencionadas es el *medio ambiente*.

---

<sup>1</sup> *Tua Pereda, Jorge: La Investigación Empírica en Contabilidad. La Hipótesis de Eficiencia del Mercado, Editado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.*

En lo referente al concepto de UTILIDAD de los estados contables, nos interesa destacar las siguientes opiniones:

*Mario Biondi*<sup>2</sup>

"La utilidad de la información contable estará dada por la calidad de la información que provea el sistema y la concreción de todos sus objetivos, de todas las necesidades a satisfacer por sus distintos usuarios".

*Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*<sup>3</sup>

"Utilidad: La información debe servir efectivamente y rendir un beneficio tanto para el emisor como para el receptor o destinatario; no debe ser superflua, sobrante o innecesaria".

Además basándonos en el postulado básico de *equidad* establecemos la necesidad de elaborar información contable ambiental:

"La equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en contabilidad, puesto que los que se sirven de o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad, los distintos intereses en juego en una hacienda o empresa dada".<sup>4</sup>

A partir del análisis de las ideas vertidas anteriormente deducimos importantes derivaciones del *Paradigma de Utilidad* para el tema que nos ocupa:

- **Múltiples usuarios.** En pocos años el interés por el medio ambiente ha captado a casi toda la humanidad; es decir que el concepto de usuario es cada vez más amplio incluyendo a gobiernos, sindicatos, bancos, empresas, clientes, proveedores y la comunidad en general.

<sup>2</sup> Biondi, Mario: *Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior*, Ediciones Macchi, setiembre de 1993, pág. 4.

<sup>3</sup> Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: Resolución Técnica N°10 - Normas Contables Profesionales, Segunda Parte, punto B.1.2.a).

<sup>4</sup> Los principios de contabilidad generalmente aceptados, VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata, 1965, Ediciones Nueva Técnica, Julio 1995, págs. 2 y 3.

- **Carácter normativo de la disciplina contable.** Dentro de la aceptación del carácter normativo de nuestra disciplina incluimos la necesidad de reglamentar los aspectos ambientales. Muchos países ya lo han hecho (ver punto II.2) y en lo que respecta a Argentina algunos temas podríamos considerarlos implícitos en las normas vigentes.
- **Diferentes tipos de estados contables.** Según las necesidades de los usuarios se confeccionarían diferentes estados contables y esto nos llevaría en el tema ambiental a la preparación del *Balance Ecológico*.
- **La información debe aumentar en cantidad y calidad;** permitiendo que el usuario acceda a la información necesaria para conocer el grado de cumplimiento de la empresa de los requerimientos ambientales.
- **Ampliación de los objetivos de la información contable.** Dentro de los objetivos perseguidos al elaborar la información contable se debe incluir el tema ecológico.

### **1.3 Ampliación de las derivaciones ambientales del Paradigma de Utilidad.**

Dos puntos resultan fundamentales al hacer una evaluación de la información contable ambiental ¿con qué criterios se efectuaron las valuaciones y por qué fue expuesta de la forma en que se expuso? Al respecto cabe remarcar que a nivel nacional no existe ninguna normativa contable que específicamente se refiera a las cuestiones ambientales, por lo tanto se aplican las normas profesionales vigentes. En otros países, ya existen normas contables ambientales pero en ningún país se aplican normas contables ambientales que estén al tanto con todos los requerimientos de la realidad económica que impone el medio ambiente.

La información contable en general, debe ser preparada de acuerdo a los lineamientos establecidos en las normas contables profesionales de valuación y exposición, pero ¿puede la información elaborada en base a estas pautas satisfacer las demandas de los usuarios? y, aún más, ¿puede satisfacer las necesidades de información contable ambiental?

Empecemos por el principio: quiénes son los **usuarios** de la información contable ambiental y qué finalidad persiguen. En términos generales, el *gobierno* del país que se trate deseará saber si la empresa implementa las medidas necesarias para cumplimentar la normativa legal ambiental vigente. Necesitará conocer si a la empresa se le aplicarán sanciones ambientales (multas, prisión, etc.) o si se la recompensará con subsidios ambientales (beneficios impositivos, créditos para saldar otras deudas impositivas) en aquellos países que ya han implementado dichas prácticas.

A nivel mundial los *bancos* exigen el cumplimiento de ciertas pautas ambientales a la hora de decidir otorgar préstamos y financiaciones a las empresas.

En muchos países, los *distribuidores de productos* están sujetos a normativas legales que les impiden introducir productos ambientalmente inadecuados.

Para un *proveedor*, puede resultar peligroso en términos económicos y de "marketing" vender sus productos a empresas con un nivel bajo o nulo de cumplimiento de la normativa legal ambiental y reiteradas sanciones ambientales públicamente conocidas.

La conciencia ambiental de los *clientes*, ya se encuentra bastante difundida y muchos se niegan sistemáticamente a comprar productos que no cumplen las pautas ambientales o que sin ser nocivos para el medio ambiente, provienen de empresas que causan daños ambientales.

## II. Contabilidad: Aspectos ambientales

### II.1 Introducción

Existen varias acepciones de "Ecología"<sup>5</sup>:

- |  |
|--|
| • <i>Defensa de la naturaleza, del medio ambiente.</i>   |
| • <i>Parte de la sociología que trata de la relación existente entre los grupos humanos y su ambiente físico y social.</i> |
| • <i>Parte de la biología que estudia la relación de los seres vivos con la naturaleza.</i>                                |

<sup>5</sup>Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado 1995 - pág. 376.

Íntimamente vinculado al concepto de *ecología* se encuentra el de *desarrollo sostenible*.

### **DESARROLLO SOSTENIBLE<sup>6</sup>**

Es una forma de desarrollo que permite suplir las necesidades de las generaciones presentes sin menoscabar la posibilidad de las generaciones futuras de abastecer sus propias necesidades y su propio desarrollo.

Algunos factores que amenazan el equilibrio ecológico son:

\* **La contaminación de la atmósfera:** Las principales causas que la producen son las centrales térmicas y el funcionamiento de plantas que usan en los procesos industriales carbón, provocando la lluvia o nieve ácida (ácido sulfúrico o nítrico diluido). La combustión de los motores de los coches también produce monóxido de carbono, altamente venenoso, y componente principal del "smog". Entre las ciudades más afectadas por este problema ambiental están: México D.F., Los Ángeles, Tokio, Atenas.

\* **La contaminación del agua:** El riesgo principal radica en la destrucción de las formas de vida en el agua, a raíz de los desechos domésticos, fertilizantes - abonos químicos - y productos químicos tóxicos. En algunas industrias se utiliza el agua como refrigerante: cuando ésta es vertida nuevamente a su fuente, produce cambios en la temperatura que altera el hábitat natural.

\* **Los insecticidas:** El uso indiscriminado de estos materiales químicos, produce serios problemas que si bien no afecta la calidad de los alimentos que consume el hombre, sí produce efectos en integrantes del ecosistema.

\* **El efecto Invernadero:** La emisión de dióxido de carbono, producido por los combustibles fósiles, se está acumulando en la atmósfera, atrapando el calor que normalmente escaparía al espacio. Como resultado de estos procesos sube la temperatura, las capas polares corren riesgos de fundirse y liberar un mayor volumen de agua, lo cual hará subir el caudal de agua en los océanos, peligrando la existencia de algunas ciudades como Londres, Nueva York o Venecia.

<sup>6</sup> Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo: "Nuestro Futuro Común" (Informe Brundtland), 1987.

\* **La energía nuclear:** La industria nuclear además de los riesgos que representa la exposición a accidentes por falta de funcionamiento de los sistemas de seguridad, enfrenta la dificultad de eliminación de los desechos que produce. Una gran parte de estos desechos es altamente tóxica y radiactiva durante miles de años.

El concepto de *Desarrollo Sostenible* ya ha sido adoptado por los gobiernos de los países desarrollados, la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.), los organismos multilaterales de crédito como el Banco de Integración y Desarrollo (B.I.D.) y el Banco Mundial, los medios de comunicación de esos países, las empresas y la sociedad en general; y en el mismo pensamos que se encuentra sintetizado el objetivo al que deben apuntar todas las acciones ambientales que se puedan emprender.

La problemática ambiental es compleja, difusa y encierra cuestiones multidisciplinarias; es considerando todas estas características que accedemos a la manera apropiada de abordar la cuestión.

Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, es lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro, a todos los usuarios.

Lo que se requiere de las empresas y organismos es una nueva concepción, una visión diferente porque las prioridades del milenio que se acerca no son las mismas que en el pasado: la cuestión consiste en algo más que el tratamiento de los efluentes líquidos o del humo de las fábricas.

**Las cuestiones ambientales deben ser consideradas, analizadas e informadas, en primer lugar, por los actores que las originan y regulan y esto sólo resulta factible en el contexto de la *Contabilidad Ambiental* que incluye no solo el desarrollo de normas contables sobre el tema, sino también el asesoramiento a la gestión empresarial, la elaboración de información y el apoyo a la actividad reguladora del Estado.**

La preocupación de los contadores en el debate en torno a la Ecología, la cuestión de que las empresas comiencen a divulgar este tipo de información y otros temas similares son cada vez más frecuentes, y revelan que existe una relación que no se puede ignorar entre la Contabilidad y el Medio Ambiente.

Los pasos necesarios para presentar alternativas válidas para la prevención y/o solución de los problemas ecológicos producidos por daños causados al medio ambiente, nos señalan un largo proceso que puede comenzar por:

- **La transformación de la cultura** que amenaza y ataca al medio ambiente los avances en el desarrollo económico que contemplen y privilegien el hábitat del hombre.
- **La actitud de los consumidores**, induciéndolos a consumir aquellos productos que no dañen el medio ambiente.
- **La necesidad de que las industrias conozcan** que no es económicamente conveniente ser irresponsable en el uso de los recursos que afectan al medio ambiente.

La disciplina contable, destinada a satisfacer las necesidades de información tanto de los usuarios internos como externos, debe interpretar y exponer claramente las cuestiones vinculadas con el medio ambiente.

## **II.2 Normas contables emitidas por diversos organismos**

- **Organismos contables profesionales**

Existe una propuesta muy interesante elaborada por el Consejo Nacional de Contabilidad de Francia que incluye modelos de Balances Ecológicos confeccionados con el fin de dar a conocer los costos de descontaminación y contribuir a un uso racional de la energía y las materias primas. La estructura de los mismos guarda similitud con la de los Balances tradicionales, pero incluye únicamente aspectos ambientales, lo cual exige un trabajo de elaboración y análisis novedoso.

**BALANCE ECOLÓGICO<sup>7</sup>**  
(Elementos expresados en unidades monetarias)

**I.- BIENES DE USO UTILIZADOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

1. Muebles y útiles.
2. Equipos que permiten reciclar o economizar energía.
3. Equipos para el tratamiento de residuos peligrosos.

**II.- FLUJOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DE EQUIPOS, MUEBLES Y ÚTILES PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE**

1. Amortización de los muebles y útiles definidos en I.-1.
2. Amortización de los equipos definidos en I.-1. y I.-2.
3. Trabajos, suministros y servicios exteriores.
4. Gastos de personal.
5. Costo de la energía destinada a los equipos definidos en I.-
6. Impuestos por contaminar.
7. Subvenciones recibidas por descontaminación.
8. Subvenciones y préstamos privilegiados para financiar los equipos definidos en I.
9. Provisiones para riesgos.

**III.- FLUJOS VINCULADOS A LA PRODUCCIÓN**

1. Costo adquisición de energía por unidad física de producto vendido.
2. Costo adquisición de materias primas por unidad física de producto vendido.
3. Adquisición de terrenos.
4. Venta de terrenos.

Pero sin llegar a la confección de un Balance específico las Recomendaciones Generales de la Asociación de Contadores Colegiados de Suecia permiten que las empresas creen provisiones para fondos destinados a inversiones que produzcan un mejoramiento del medio ambiente, lo que ya resulta un avance.

En los Estados Unidos de América, la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, Financial Accounting Standards Board) ha incluido en sus normas la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno, la contabilización de contingencias ambientales y la activación de los costos del tratamiento de la contaminación ambiental, de lo anterior se desprende su interés y preocupación por el tema ambiental.

<sup>7</sup> Conseil National de Comptabilité: "Bilan écologique" - Boletín Trimestral, N° 45, 4° trimestre de 1980 - Francia.

En relación a la capitalización de los costos para tratar la contaminación del entorno la FASB ha indicado que si una empresa incurre en gastos para "eliminar, contener, neutralizar o prevenir la contaminación actual o futura del entorno, deben ser eliminados inmediatamente". Tan sólo se acepta su activación si se dan los siguientes casos:

- aumentan la vida, capacidad o seguridad de las propiedades de la empresa;
- mitigan o previenen la contaminación medioambiental que puede derivarse de las futuras actividades;
- preparan para la venta de la propiedad, que ya está en venta.

Por otra parte, en España la Comisión de Principios de Gestión de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) se encuentra elaborando y debatiendo desde hace algún tiempo un Borrador sobre Contabilidad de Gestión Ambiental que incluye, entre otros aspectos, los impactos que el comportamiento medioambiental de las empresas puede tener en las cuentas anuales, precedidas del análisis a nivel de planificación y presupuestación.

#### • Organismos bursátiles

En el ámbito de la normativa bursátil la Comisión de Bolsa y Valores de los Estados Unidos de América (SEC, Securities and Exchange Commission) establece en el Reglamento S-K (1989) que el informe que se exige presentar a las empresas se debe proporcionar información suficiente sobre los efectos de fondo que el cumplimiento de las disposiciones oficiales relativas a la descarga de desechos en el medio, o referentes en general a la protección del medio ambiente, puedan tener sobre los gastos de capital, las ganancias o la competitividad de la empresa (párrafo 101, Descripción de Actividades).

La SEC también determina que las empresas deben proporcionar una estimación de los principales gastos de capital por concepto de instalaciones de lucha contra la contaminación correspondiente al ejercicio fiscal en curso, al ejercicio fiscal subsiguiente, y a los períodos que la empresa considere significativos. Asimismo, la SEC establece que las empresas deben brindar información sobre las medidas ambientales, administrativas o judiciales que el gobierno prevé aplicar o tiene pendiente de aplicación y que puedan repercutir en estas empresas. Además, informó a las empresas que se esperaba que en la

descripción de su situación financiera se analizaran los pasivos correspondientes a las medidas ambientales.

Las Comisiones de Valores Bursátiles de Ontario y Quebec de Canadá establecen en forma similar que en la información que deben presentar anualmente las empresas y en los datos que deben ser objeto de examen y análisis por parte de la gerencia se divulguen los efectos financieros y operacionales de los requisitos en materia de protección del medio ambiente sobre los gastos de capital, las ganancias y la competitividad de la sociedad emisora en el ejercicio fiscal en curso, así como de posibles efectos en años futuros.

En Brasil la Comisión de Valores Mobiliarios recomienda que en el informe de la Junta Directiva se indiquen las inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, pero no requiere que se proporcione información detallada al respecto. No dispone otros requisitos concretos sobre la divulgación de información relativa a las medidas ambientales pero la misma puede hacerse si se prevé la aparición de pasivos relacionados o si la continuidad de la empresa puede verse afectada por la imposibilidad de resolver determinados problemas ambientales (Dictamen de Orientación N° 15, 1987).

#### • Organismos gubernamentales

La Comisión de Empresas Transnacionales que a través de su Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (Naciones Unidas) trata el efecto de los factores ambientales y la contaminación sobre la valuación del activo fijo en los estados financieros. Por otro lado, la Comisión de Normas Internacionales de Valoración del Activo de Naciones Unidas, que a través de evaluadores hace las tasaciones pertinentes, exige que se considere la posible existencia de contaminación ambiental y se efectúen averiguaciones sobre la existencia de riesgos.

En un plano impositivo-contable, el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América establece en su reglamentación vigente que los costos de limpieza del medio ambiente no pueden deducirse hasta que hayan sido pagados. La empresa sólo puede deducir estos gastos cuando se liquida el pasivo correspondiente. Normalmente los pasivos futuros deben consignarse en el balance en cifras brutas, indicándose por separado los impuestos diferidos.

La República Federal de Alemania en el año 1973 y a través de su División de Economía Comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química incluye en sus Recomendaciones la definición de medidas ambientales y dicta directrices para determinar los gastos correspondientes. De manera similar, en Noruega la Ley de Empresas emitida por el gobierno exige la inclusión, en la memoria de la Junta Directiva, de información sobre emisores contaminantes y detalles acerca de las medidas ambientales proyectadas o tomadas para sanear el medio ambiente (art. 11-12.6, enmienda de 1989).

### III. Supuestos de los cuales se parte para la elaboración del relevamiento

Podemos afirmar que:

- Las normas argentinas contables y de auditoría vigentes no contemplan aspectos ecológicos.
- Las normas argentinas contables y de auditoría vigentes fijan pautas con respecto a problemas de exposición y valuación de activos, pasivos y resultados (contingencias, compromisos ciertos, costos, etc.) donde incluiríamos hechos, acontecimientos y eventos derivados de problemas ambientales.
- En el ámbito mundial existe un marco normativo contable y de auditoría, en algunos casos ya vigente, que contempla la temática ambiental expresamente.

### IV. Elaboración del relevamiento

#### **IV.1 Universo y muestra seleccionada**

El objetivo del relevamiento es detectar y analizar los aspectos ambientales contenidos en los informes contables (de uso externo y uso interno) de un universo constituido por las empresas argentinas.

Para lograrlo se seleccionó una muestra de veinte empresas argentinas que reunían las siguientes características:

- empresas argentinas de las llamadas "grandes" y que habitualmente divulgan información sobre cuestiones ambientales en sus Estados Contables de publicación, en notas periodísticas, en sus publicidades, etc.

- empresas principalmente dedicadas a la elaboración de productos que, según los informes de Naciones Unidas, son considerados nocivos para el medio ambiente: petróleo, gas, aluminio, etc.

Nº	Empresa	Nº	Empresa
1	Y.P.F. S.A.	11	Alto Paraná S.A.
2	Astra C.A.P.S.A.	12	Central Termoelect. Bs.As. S.A.
3	Transp. Gas del Sur S.A.	13	Transp. Gas del Norte S.A.
4	Aluar Aluminio S.A.	14	Molinos Río de la Plata S.A.
5	Duperial S.A.I.C. (I.C.I. Arg.)	15	Nobleza Piccardo S.A.
6	Siemens S.A.	16	Telefónica de Argentina S.A.
7	Cargill S.A.	17	Papel Prensa S.A.
8	Celulosa Argentina S.A.	18	Acindar S.A.
9	Techint S.A.C.I.	19	Atanor S.A.
10	Ipako S.A.	20	Messalin Particulares S.A.

#### IV. 2 Metodología y encuesta

Con respecto a la metodología del relevamiento se utilizaron dos tipos de fuentes de información:

- en primera instancia la fuente directa, a partir de las encuestas remitidas a los responsables ambientales de las veinte empresas de la muestra (porcentaje de respuesta: 30%).
- en segunda instancia, y luego de reiterar el envío de las encuesta por correo, fax y llamados telefónicos, se recurrió a la fuente indirecta para aquellas empresas que no respondieron a la encuesta. En estos casos se tomó como base de información lo incluido en relación a los aspectos ambientales de esas empresas en los Estados Contables publicados en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires y en revistas especializadas.

Para garantizar la validez del relevamiento se intentó obtener información referida a los mismos conceptos de las empresas que respondieron a la encuesta que de las que no lo hicieron; en este segundo caso a partir de información obtenida de publicaciones. Toda la información corresponde al año 1996 en el caso de la fuente directa y al periodo 1993-1995 para la fuente indirecta.

Con una carta de presentación se envió la encuesta que a continuación se adjunta.

## ENCUESTA AMBIENTAL

**EMPRESA:** \_\_\_\_\_

**ACTIVIDAD:** \_\_\_\_\_

**PERSONA QUE**

**CONTESTA:** \_\_\_\_\_

**CARGO QUE**

**OCUPA:** \_\_\_\_\_

**FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA:** \_\_\_\_\_

**INDICACIONES** Por favor, sugerimos contestar esta encuesta considerando las siguientes pautas:

- En las preguntas de opción seleccionar una alternativa y marcar una cruz en el casillero elegido.

- En caso de no responder alguna de las preguntas indicar expresamente "NO RESPONDE".

**1. Conciencia Ambiental Empresaria.** Los logros ambientales de la empresa, ¿son comunicados a los posibles interesados (clientes, proveedores, accionistas, etc.)?

SI

NO  En caso afirmativo, ¿cómo se

informan?

**2. Costos Ambientales:** ¿Se separan los costos relacionados con el medio ambiente de otro tipo de costos? SI  NO

En caso afirmativo, indique en qué rubros de los Estados Contables de publicación o de los informes internos se registran (especificar en cada caso si es "información de publicación" o "información interna").

**3. Activación de Costos Ambientales:** ¿Se están activando las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente? SI

NO  En caso afirmativo indique en qué rubros se activan.

**4. Pasivos Eventuales Ambientales:** ¿Efectúan estimaciones de pasivos eventuales actuales y futuros que se relacionen con el medio ambiente? SI

NO

En caso afirmativo, indique que base de estimación se utiliza y en qué rubros se contabilizan.

**5. Marco Legal Ambiental.** Mencione las leyes, decretos, reglamentaciones u otras disposiciones relacionadas con el medio ambiente que se consideran en su empresa y de cuyo cumplimiento se han derivado costos ambientales (mencione tipo de norma, número, órgano emisor, tema tratado por la norma).

---



---

**6. Otros comentarios y aclaraciones que desee efectuar sobre la información contable ambiental de su empresa.**

---



---

## **V. Compilación de las encuestas**

### **V.1 Fuente directa**

A continuación se transcriben ordenadamente los datos de las empresas que respondieron a la encuesta y luego las respuestas que dieron. En el punto **V.2. Análisis de las Respuestas (fuente directa y fuente indirecta)** se amplía la información con los datos obtenidos del resto de las empresas de la muestra a partir de fuentes indirectas; por razones de espacio se incluye un **Anexo** al final del trabajo con la información de sólo tres de las empresas incluidas en la fuente indirecta.

- **Datos de las empresas encuestadas que respondieron** (a cada una de las seis empresas que respondieron se les ha asignado una letra de la "a" a la "f", precedidas por esa letra figuran luego las respuestas de las empresas)

**a) EMPRESA: "a"**

**ACTIVIDAD: TELECOMUNICACIONES Y ELECTROTECNIA**

**PERSONA QUE CONTESTA:**

**CARGO QUE OCUPA: DIRECTOR DE RELACIONES PÚBLICAS**

**FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: 10/07/96**

**b) EMPRESA: "b"**

**ACTIVIDAD: EXPLOTACIÓN, REFINACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE PETRÓLEO Y DERIVADOS**

**PERSONA QUE CONTESTA:**

**CARGO QUE OCUPA: VICEPRESIDENTE DE CONTRALORÍA**

**FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: 11/07/96**

**c) EMPRESA: "c"**

**ACTIVIDAD: TRANSPORTE DE GAS**

**PERSONA QUE CONTESTA:**

**CARGO QUE OCUPA: SEGURIDAD INDUSTRIAL Y PROTECCIÓN AMBIENTAL**

**FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: 22/07/96**

**d) EMPRESA: "d"****ACTIVIDAD: FABRICACIÓN DE ALUMINIO PRIMARIO****PERSONA QUE CONTESTA:****CARGO QUE OCUPA: COORDINADOR DEPARTAMENTO DE PLANEAMIENTO****FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: AGOSTO 1996****e) EMPRESA: "e"****ACTIVIDAD: EXPLORACIÓN Y PRODUCCIÓN DE PETRÓLEO Y GAS****PERSONA QUE CONTESTA:****CARGO QUE OCUPA: DIRECTOR DE CONTRALORÍA****FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: 27/08/96****f) EMPRESA: "f"****ACTIVIDAD: QUÍMICA Y PETROQUÍMICA****PERSONA QUE CONTESTA:****CARGO QUE OCUPA: ASESOR DE SEGURIDAD, SALUD Y MEDIO AMBIENTE****FECHA EN QUE SE COMPLETÓ ESTA ENCUESTA: 05/11/96****• Pregunta 1. Conciencia Ambiental Empresaria****Los logros ambientales de la empresa, ¿son comunicados a los posibles interesados (clientes, proveedores, accionistas, etc.)? En caso afirmativo ¿cómo se informan?****a) SI X**

- FOLLETOS EXPLICATIVOS DE NUESTRAS PLANTAS INDUSTRIALES ARGENTINAS Y DEL EXTERIOR.
- ANEXO EN EL BALANCE DE PUBLICACIÓN Y COMO MIEMBROS DE INSTITUCIONES INTERNACIONALES

**b) SI X**

- A TRAVÉS DE INFORMES DE PRENSA, MEMORIA Y PRESENTACIONES PÚBLICAS DE LA SITUACIÓN DE LA EMPRESA

**c) SI X**

- MEMORIA Y BALANCE
- "HOUSE ORGAN" Y "NEWSLETTER INTERNOS"
- PUBLICACIONES ESPECIALIZADAS DE LA INDUSTRIA

**d) SI X**

- INFORMES PREPARADOS AL EFECTO

**e) SI X**

- MEDIANTE FOLLETOS INSTITUCIONALES Y EN LA MEMORIA Y BALANCE ANUAL, CAPÍTULO MEDIO AMBIENTE

**f) SI X**

- MEDIANTE UNA PUBLICACIÓN QUE ACOMPAÑA AL BALANCE ANUAL Y QUE ES REMITIDO A ACCIONISTAS, AUTORIDADES, CLIENTES Y PROVEEDORES.

• **Pregunta 2. Costos Ambientales**

¿Se separan los costos relacionados con el medio ambiente de otro tipo de costos?

En caso afirmativo, indique en qué rubros de los Estados Contables de publicación o de los informes internos se registran (especificar en cada caso si es "información de publicación" o "información interna").

a) NO X

- LOS CARGOS REFERIDOS A MEJORAS AMBIENTALES SE REGISTRAN COMO PARTE DE LA ACTIVIDAD INDUSTRIAL MEJORADA. SE LLEVAN REGISTRACIONES EXTRACONTABLES A LOS FINES INFORMATIVOS

b) SI X

- INFORMACIÓN PRIVADA Y PÚBLICA (NOTA A ESTADOS CONTABLES Y SU CORRESPONDIENTE MEMORIA)

c) NO X

d) NO X

e) SI X

- RUBRO: "GASTOS", CUENTA: "SEGURIDAD Y MEDIO AMBIENTE" EN INFORMES INTERNOS

f) SI X

CADA VEZ MÁS SE ESTÁ LLEVANDO UNA CONTABILIZACIÓN QUE PERMITE IDENTIFICAR CON PRECISIÓN LOS GASTOS INCURRIDOS; LOS QUE NO SON PONDERADOS. LOS GASTOS AMBIENTALES SON CONSOLIDADOS EN EL BALANCE DE I.C.I. PLC. PERO NO SON DETALLADOS SEPARADAMENTE EN EL BALANCE QUE PÚBLICA I.C.I. ARGENTINA S.A.I.C. EN FORMA LOCAL.

• **Pregunta 3. Activación de Costos Ambientales**

¿Se están activando las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente?

En caso afirmativo Indique en qué rubros se activan.

a) NO X

- SÓLO SE ACTIVAN INVERSIONES DE MAGNITUD POR CAMBIO EN LOS MÉTODOS INDUSTRIALES Y EN EL DEPARTAMENTO FABRIL CORRESPONDIENTE

b) SI X

- BIENES DE USO: LAS INVERSIONES QUE BENEFICIARÁN AL FUTURO (EN GENERAL SE HACEN GASTOS O INVERSIONES PROVISIONADAS EN EL BALANCE)

c) SI X

- INSTALACIONES

d) SI X

- BIENES DE USO

e) SI X

- CARGOS DIFERIDOS Y BIENES DE USO

f) SI X

LAS INVERSIONES EN MEJORAS A LAS PLANTAS DE TRATAMIENTO DE EFLUENTES, Y OTRAS MEJORAS CONCRETAS EN MATERIA AMBIENTAL. NOTA: LA INVESTIGACIÓN Y EL DESARROLLO NO SE ACTIVA.

• **Pregunta 4. Pasivos Eventuales Ambientales**

¿Efectúan estimaciones de pasivos eventuales actuales y futuros que se relacionen con el medio ambiente? En caso afirmativo, indique que base de estimación se utiliza y en qué rubros se contabilizan.

a) NO X

- NO VISUALIZAMOS RIESGOS QUE LO JUSTIFIQUEN

b) SI X

- ESTIMACIONES DE COSTO HECHAS POR INGENIEROS AMBIENTALISTAS
- EXISTE UNA PREVISIÓN PARA GASTOS AMBIENTALES ESPECÍFICA

c) NO X

- SE CONSIDERA LA NO EXISTENCIA DE PASIVOS EVENTUALES O FUTUROS PARA EL TIPO DE ACTIVIDAD QUE DESARROLLA LA EMPRESA

d) NO X

e) SI X

- SE VALORIZAN PARA CADA POZO LOS TRABAJOS A REALIZAR PARA SU ABANDONO. EL PASIVO EVENTUAL SE CONTABILIZA EN LA CUENTA "PROVISIÓN TAPONAMIENTO DE POZOS"

f) SI X

- POR POLÍTICA DE LA EMPRESA LOS MISMOS ESTÁN ESTIMADOS Y SE ASIGNAN PREVISIONES QUE SUELEN SER RESERVADAS.

• **Pregunta 5.- Marco Legal Ambiental**

Mencione las leyes, decretos, reglamentaciones u otras disposiciones relacionadas con el medio ambiente que se consideran en su empresa y de cuyo cumplimiento se han derivado costos ambientales (mencione tipo de norma, número, órgano emisor, tema tratado por la norma).

## a) ENTRE OTRAS:

- RÉGIMEN NACIONAL LEGAL DE LOS RESIDUOS PELIGROSOS LEY Nº 24.051 Y DECRETO REGLAMENTARIO Nº 831/93
- COSTOS: TASA ANUAL DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN
- LEY DE RESIDUOS ESPECIALES DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Nº 11.720 Y DECRETO Nº 4.360
- LEY DEL MEDIO AMBIENTE DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Nº 11.723 Y DECRETO Nº 4.371
- LEY DE RADICACIÓN INDUSTRIAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Nº 11.459/93 - Y DECRETO Nº 1.601 - APTITUD AMBIENTAL - ESTUDIO IMPACTO AMBIENTAL.

## b)

- LEY DE RESIDUOS PELIGROSOS
- DISPOSICIONES DE SECRET ENERGÍA QUE DISPONEN TAPONAMIENTO Y SANEAMIENTO DE PILETAS Y POZOS ABANDONADOS
- DISPOSICIONES SECRET MEDIO AMBIENTE.

## c) SE ESTÁ ACTUANDO PREVENTIVAMENTE TENIENDO EN CUENTA LA SIGUIENTE LEGISLACIÓN:

- LEY Nº 24.051 "RESIDUOS PELIGROSOS"
- LEY Nº 11.459 "RADICACIÓN INDUSTRIAL" DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

## d)

- DECRETO LEY Nº 1.503 - PROVINCIA DEL CHUBUT
- LEY Nº 3.742 Y DECRETO Nº 1.675/93 - PROVINCIA DEL CHUBUT
- LEY Nº 4.032 Y DECRETO Nº 1.153/95 - PROVINCIA DEL CHUBUT
- LEY Nº 24.051 Y DECRETO Nº 831/93 DE LA NACIÓN
- RESOLUCIÓN Nº 369/91 DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL

## e)

- RESOLUCIÓN Nº 5/95 (S.E.): "NORMA Y PROCEDIMIENTO PARA EL ABANDONO DE POZOS DE HIDROCARBUROS"
- RESOLUCIÓN Nº 105/92 (S.E.): "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS PARA PROTEGER EL MEDIO AMBIENTE DURANTE LA ETAPA DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS"
- RESOLUCIÓN Nº 252/93 (S.E.) ESTRUCTURA LA RESOLUCIÓN Nº 105/92
- RESOLUCIÓN Nº 27 (S.E.): "REGISTRO DE CONSULTORES EN CONTROL Y EVALUACIÓN AMBIENTAL"
- RESOLUCIÓN Nº 341/93 (S.E.): "CRONOGRAMA Y NORMAS PARA EL REACONDICIONAMIENTO DE PILETAS Y RESTAURACIÓN DE SUELOS"
- RESOLUCIÓN Nº 342/93 (S.E.): "ESTRUCTURA DE LOS PLANES DE CONTINGENCIA"
- RESOLUCIÓN Nº 236 (S.E.): "NORMAS SOBRE AVENTAMIENTO DE GAS NATURAL"
- LEY Nº 5.961/92 (PODER LEGISLATIVO PROVINCIA DE MENDOZA): "SU OBJETO ES LA PRESERVACIÓN DEL AMBIENTE EN TODO EL TERRITORIO DE LA PROVINCIA, REASEGUANDO EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y MANTENIENDO UN DESARROLLO SUSTENTABLE"

- LEY NACIONAL N° 24.051, DECRETO N° 831/93 Y LEY PROVINCIAL N° 5.917 (PROVINCIA DE MENDOZA): "REGISTRO NACIONAL DE GENERADORES DE RESIDUOS PELIGROSOS"
- RESOLUCIÓN N° 003/94, DIRECCIÓN DE SANEAMIENTO Y CONTROL AMBIENTAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA: "ESTABLECE LA OBLIGATORIEDAD DE CERCAR PILETAS CON PRESENCIA DE HIDROCARBUROS"

f)

- NACIÓN: ART. 41 DE LA CONSTITUCIÓN DEL AÑO 1994.
- NACIÓN: LEY N°24.051 Y DTO. 831/93, ETC.: RESIDUOS PELIGROSOS (S.R.N. Y A.H.)
- LEY 20.284: PRESERV. DE LOS RECURSOS DEL AIRE (M.C.B.A.)
- LEY 24.040: USO DE LOS C.F.C.'S
- DTO. 776/92: CONTROL DE LA CONTAMINACIÓN HÍDRICA (S.R.N. Y A.H.)
- PCIA. DE Bs.As.: LEY 5965/58 Y DTO. 3395/96: EMISIONES AL AIRE (S.P.A.)
- LEY N°11.459 Y DTO. 1741/96: OBTENCIÓN DE CERTIFICADO AMBIENTAL (S.P.A.)
- LEY N°11.729 (SIN REGLAMENTAR): RESIDUOS ESPECIALES
- LEY N°11.723 (SIN REGLAMENTAR): DEL MEDIO AMBIENTE
- PCIA. DE MENDOZA: LEY N°5917 (SIN REGLAMENTAR) ADHESIÓN A LA LEY NAC. N°24.051 DE RR.PP.
- RES. N°634/87: REGLAMENTA AGUA DE RIEGO (DTO. DE IRRIGACIÓN DEP. DE DIR. DE HIDRÁULICA)
- PCIA. DE SANTA FE - DISP. N°2244: VOLCAMIENTO DE EFLUENTES AL RÍO PARANÁ (DIPOS RESIDUAL)
- LEY N°1000: DE INTERESES DIFUSOS
- ORDENANZA DE M.S.L.: N°895/83: EMISIONES AL AIRE (M.S.L.)

**Pregunta 6. Otros comentarios y aclaraciones que desee efectuar sobre la información contable ambiental de su empresa.**

a)

- DECLARACIÓN DE POLÍTICA AMBIENTAL
- MEDIDAS TOMADAS
- INVERSIONES EN TEMAS AMBIENTALES
- CAPACITACIÓN EN TEMAS AMBIENTALES
- ORGANIZACIÓN INTERNA CORPORATIVA PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

b)

- EL SANEAMIENTO DE DAÑOS AMBIENTALES FORMA PARTE DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS FUNDAMENTALES EN Y.P.F. (VÉASE ANEXO). DE ESA FORMA EL ÁREA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL NO HACE MÁS QUE RESPONDER A LOS LINEAMIENTOS FIJADOS POR EL DIRECTORIO Y TRATA DE SER LÍDER EN MATERIA DE INFORMACIÓN AL RESPECTO
- COLABORAMOS CON TODOS LOS ENTES QUE PROFESIONALMENTE TRABAJAN EN ESA DIRECCIÓN

- c)
  - EXISTENCIA DE CIERTA INCERTIDUMBRE SOBRE LA EVOLUCIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN AMBIENTAL
- d)
  - EL DEPARTAMENTO DE PROCESOS ELECTROQUÍMICOS Y CONTROL AMBIENTAL EFECTUARÁ INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA
  - SE INFORMA A TRAVÉS DE REVISTAS INTERNAS SOBRE ACTIVIDADES DE ESTE TIPO
- e) NO CONTESTA
- f) SE ADJUNTA A TÍTULO ILUSTRATIVO UN EJEMPLAR DEL SUPLEMENTO AMBIENTAL CORRESPONDIENTE AL BALANCE 1995.

## V.2. Análisis de las Respuestas (fuente directa y fuente indirecta)

A continuación se resumen y analizan, en primer término, las respuestas obtenidas de seis de las empresas (avance parcial del 30%) de la muestra seleccionada. En cada caso luego se incorpora la información de las otras empresas de la muestra obtenida a partir de fuentes indirectas.

### • Actividad de las empresas

Las empresas que han respondido se dedican, en su mayoría, a actividades vinculadas con el petróleo, lo que resulta lógico por ser una industria de alto impacto ambiental. Otras industrias que contestaron se vinculan a la química, gas, aluminio y telecomunicaciones.

A partir de fuentes indirectas se accedió a empresas de las industrias siderúrgica, papelera y alimenticia, entre otras.

### • Responsable ambiental

Sólo el 40% de las empresas encuestadas reveló la existencia de un responsable ambiental. A partir de lo relevado en la fuente indirecta la figura del responsable ambiental se incrementó en las empresas.

### • Conciencia ambiental

Podemos decir que los empresarios argentinos son sensibles al problema del medio ambiente pero, por el momento, sus intenciones no se traducen en demasiados actos concretos.

Los logros ambientales de las empresas son comunicados a los posibles interesados (clientes, proveedores, accionistas, etc.) en el

100% de los casos. Esta información se transmite a través de los siguientes medios:

1. Memoria
2. Estados Contables Anuales (en el cuerpo principal y en la parte complementaria)
3. Informes de prensa (periódicos y revistas)
4. Folletos explicativos especialmente preparados para el tema con destino a usuarios de Argentina y del exterior
5. Avisos ambientales institucionales
6. Publicidad de productos gráfica y televisiva

- **Costos ambientales**

Los costos relacionados con el medio ambiente se separan de otro tipo de costos en el 67% de los casos; a través de:

1. Informes externos (Memoria y Notas a los Estados Contables)
2. Informes internos en el rubro "Gastos" a través de la cuenta "Seguridad y medio ambiente"
3. Informes extracontables con fines informativos
4. Balances consolidados

Incorporando la información obtenida a partir de las fuentes indirectas se mantienen las conclusiones antes expuestas.

- **Activación de costos ambientales**

Las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente se activan en el 83% de los casos en los siguientes rubros:

1. Bienes de uso - se activan las inversiones que beneficiarán en el futuro y, en general, hacen gastos o inversiones provisionadas en el balance

## 2. Cargos diferidos

En el 17% de los casos sólo se activan las inversiones de magnitud por cambio en los métodos industriales.

Incorporando la información obtenida a partir de las fuentes indirectas se mantienen las conclusiones antes expuestas. Es interesante destacar el concepto vertido por una de las empresas que explica que los "costos" del presente derivados de reducir contaminantes, proteger zonas, cambiar insumos, sustituir equipos, realizar mediciones y análisis, preparar y capacitar al personal, etc. son en realidad "inversiones" ya que mañana la empresa que los incurra estará en condiciones de desempeñarse en un nuevo entorno y sobrevivir.

- **Pasivos eventuales ambientales**

En el 50% de los casos no se efectúa estimaciones de pasivos eventuales actuales y futuros que se relacionen con el medio ambiente porque no visualizan riesgos que lo justifique y consideran la no existencia de pasivos eventuales o futuros para el tipo de actividad que desarrolla la empresa.

El otro 50% de los casos efectúa estimaciones de costos hechas por ingenieros ambientalistas que se asignan a provisiones. Se trata generalmente de empresas petroleras que valorizan, por ejemplo, para cada pozo los trabajos a realizar para su abandono; contabilizando el pasivo eventual correspondiente en la cuenta "Provisión taponamiento de pozos".

A partir de las fuentes indirectas no se pudo acceder a este tipo de información.

- **Marco Legal Ambiental**

Según se desprende de la información obtenida tanto de fuentes directas como de fuentes indirectas, el 100% de las empresas conoce el marco regulatorio ambiental que le corresponde y en algunos casos aclara que se están considerando los marcos regulatorios vigentes en otros países (actitud proactiva).

## VI. Conclusiones

En general, la contaminación ambiental en la Argentina es mayor que lo que se podría esperar en un país con nuestro nivel de desarrollo mediano a alto. Estos problemas son consecuencia principalmente del aumento gradual de la población urbana y del desarrollo industrial, junto con un marco de reglamentación inadecuado y un déficit de décadas en materia de infraestructura sanitaria y de tratamiento de residuos. Como consecuencia de una fragmentación de responsabilidades institucionales y falta de coordinación, se ha producido un marco institucional y regulatorio confuso para la gestión ambiental. A pesar de los crecientes esfuerzos, el gobierno no cuenta aún con una estrategia bien desarrollada para encarar la contaminación ambiental.

A partir de las respuestas obtenidas de las empresas observamos que existen fuertes vinculaciones con las derivaciones del **Paradigma de la Utilidad de la Información Contable** que planteáramos al inicio del presente trabajo. Analicemos individualmente cada una de las derivaciones a partir de los resultados de la investigación empírica:

- **Múltiples usuarios.** Quizá un poco obligadas por el entorno, notamos que las empresas preparan **alguna información ambiental** para obtener préstamos de entidades financieras, para seducir a sus consumidores y para poder comerciar con sus proveedores.
- **Carácter normativo de la disciplina contable.** Es evidente que el marco legal ambiental actualmente vigente en la Argentina no es suficiente para regular las actividades empresarias que afectan al medio ambiente. La actitud de las empresas se limita a ser "reactiva" y en algunos casos no resulta demasiado difícil, ya que gran parte de la legislación carece de reglamentación y de grandes parámetros de cumplimiento.
- **Diferentes tipos de estados contables.** Sería demasiado ambicioso hablar de "diferentes tipos de estados contables" a partir de la información empírica obtenida, pero la separación y preparación de información especial vinculada a la temática del medio ambiente es un paso en ese sentido.
- **La información debe aumentar en cantidad y calidad.** Evidentemente la información contable ambiental incluida por las empresas permite al usuario el acceso a información sobre el grado de cumplimiento de la empresa con respecto a los requerimientos ambientales. Claro está que es sólo el principio, la información

presentada actualmente puede mejorar mucho tanto en cantidad como en calidad.

- **Ampliación de los objetivos de la información contable.** A partir del interés puesto de manifiesto por las empresas se puede decir que dentro de los objetivos perseguidos al elaborar la información contable están incluyendo, o al menos comenzando a considerar, el objetivo ambiental.

### **ANEXO** **Fuente Indirecta**

**a) EMPRESA: "A"**

**ACTIVIDAD:** SEMILLAS, EXPORTACIÓN DE ACEITES Y SUBPRODUCTOS -  
EXPORTACIÓN DE GRANOS, ALIMENTOS BALANCEADOS,  
COMERCIALIZACIÓN DE FERTILIZANTES Y AGROQUÍMICOS.

**PERSONA QUE CONTESTA:** \_

**CARGO QUE OCUPA:** GERENTE DE SEGURIDAD E HIGIENE AMBIENTAL

**FECHA DEL RELEVAMIENTO:** \_ 1993

**b) EMPRESA: "B"**

**ACTIVIDAD:** PRODUCTORA DE PASTA CELULÍSTICA DE FIBRA LARGA

**PERSONA QUE CONTESTA:** \_

**CARGO QUE OCUPA:** RESPONSABLE AMBIENTAL

**FECHA DEL RELEVAMIENTO:** \_ 1993

**c) EMPRESA: "C"**

**ACTIVIDAD:** CONSTRUCCIONES, INGENIERÍA SIDERURGIA

**PERSONA QUE CONTESTA:** \_

**CARGO QUE OCUPA:** RESPONSABLE AMBIENTAL

**FECHA DEL RELEVAMIENTO:** \_ 1993

**Pregunta 1. Conciencia Ambiental Empresaria**

Los logros ambientales de la empresa, ¿son comunicados a los posibles interesados (clientes, proveedores, accionistas, etc.)? En caso afirmativo ¿cómo se informan?

a) Artículos ambientales en revistas (Apertura, Mercado).

- Informes acerca de las actividades ambientales que realizan

b) Artículos ambientales en revistas (Apertura, Mercado).

c) Artículos ambientales en revistas (Apertura, Mercado).

## **Pregunta 2. Costos Ambientales**

**¿Se separan los costos relacionados con el medio ambiente de otro tipo de costos?**

**En caso afirmativo, indique en qué rubros de los Estados Contables de publicación o de los informes Internos se registran (especificar en cada caso si es "Información de publicación" o "información interna").**

a) Las inversiones en plantas de tratamiento y medidas ambientales ascienden a U\$S 1.700.000. La inversión estimada para los próximos tres años es de U\$S 1.800.000. En la empresa se desarrollan "Jornadas de Medio Ambiente" con charlas sectoriales, cursos, inspecciones a plantas y reuniones para resolver temas específicos.

b) Desde el inicio de sus operaciones, en la década de los '70, la empresa ha invertido en medio ambiente y desarrollo más de U\$S 20 millones, las inversiones han sido destinadas a los siguientes puntos:

- tratamiento interno de efluentes: U\$S 8,94 millones;
- tratamiento externo de efluentes: U\$S 11,9 millones;
- reforma del sistema de blanqueo, uso de oxígeno líquido en la extracción alcalina: 1,3 millón;
- instalación de una zaranda vibratoria precalificadora en el sedimentador de efluentes: U\$S 50.000;
- equipos para la determinación de compuestos halógenos-orgánicos absorbibles: U\$S 60.000.

De acuerdo con la tendencia mundial de la industria celulósica - que apunta a una sustitución progresiva y definitiva del cloro en el proceso de blanqueado del papel -, se planea reemplazar el uso de cloro-gas por peróxido de hidrógeno. Ello permitirá una disminución de los valores de DBO, DQO y AOX. El costo de las instalaciones necesarias asciende a U\$S 150.000.

A su vez, está en etapa de análisis un proyecto de U\$S 8 millones anuales para el aprovechamiento de rechazos en las etapas de depuración con mejoras en sólidos, DBO y DQO. También se prevé destinar U\$S 20 millones para la puesta en funcionamiento de un proceso de predelignificación con oxígeno.

La empresa tiene además una política forestal sostenible, indispensable para garantizar la disponibilidad de su principal materia prima: la madera. Posee 60.000 hectáreas de tierras con bosques naturales y reserva de fauna autóctona; en el resto de sus explotaciones se sigue una política de reforestación, cumpliéndose con todas las disposiciones necesarias para el cuidado del suelo y del agua, evitando el desmonte en zonas erosionables y protegiendo las cuencas hídricas.

c) Se dictan cursos de capacitación sobre el manejo y control de diferentes sustancias peligrosas. Para reducir el impacto ambiental y social en la proximidad de las plantas industriales, la empresa lleva a cabo un plan de forestación. Se estima que entre un 15 y un 20 por ciento de las inversiones de la industria siderúrgica debe destinarse al control ambiental, cifra que en Empresa "C" Ind. suma U\$S 500.000.

La aplicación de esos conceptos se define hoy como un costo, ya que se trata de reducir contaminantes, proteger zonas, cambiar insumos, sustituir equipos, realizar mediciones y análisis, preparar y capacitar personal. Pero la empresa no debe pensar sólo en hoy. Por lo tanto es una inversión, ya que mañana estará en condiciones de desempeñarse en un entorno, en el que la empresa que no esté preparada encontrará dificultades para sobrevivir.

### **Pregunta 3. Activación de Costos Ambientales**

**¿Se están activando las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente?**

**En caso afirmativo indique en qué rubros se activan.**

a) Ver pregunta N° 2.

b) Ver pregunta N° 2.

c) Sobre INVERSIONES ver pregunta N° 2.

### **Pregunta 4. Pasivos Eventuales Ambientales**

**¿Efectúan estimaciones de pasivos eventuales actuales y futuros que se relacionen con el medio ambiente? En caso afirmativo, indique que base de estimación se utiliza y en qué rubros se contabilizan.**

a) No hay información.

b) Se realizan análisis periódicos del contenido de los efluentes y de la zona del río Paraná en la que descargan. Dichos estudios revelaron que el impacto ambiental resultante no implica un riesgo grave.

c) No hay información.

#### **Pregunta 5. Marco Legal Ambiental**

**Mencione las leyes, decretos, reglamentaciones u otras disposiciones relacionadas con el medio ambiente que se consideran en su empresa y de cuyo cumplimiento se han derivado costos ambientales (mencione tipo de norma, número, órgano emisor, tema tratado por la norma).**

a) La casa matriz exige que sus gerentes estén al día con las reglamentaciones ambientales de cada país en el que opera la firma, y que mantengan informados a sus superiores de cualquier novedad que se produzca al respecto.

b) No hay datos.

c) Los parámetros seguidos para el control son los que establecen la legislación vigente y las recomendaciones internacionales.

#### **Pregunta 6. Otros comentarios y aclaraciones que desee efectuar sobre la información contable ambiental de su empresa.**

a) Principales Medidas Ambientales:

En 1969, al establecer su planta de procesamiento de aves, Empresa "A" Ind. construyó en la Argentina su primera instalación de tratamiento de efluentes líquidos, con una capacidad de 13.000 metros cúbicos. Posteriormente se tomaron las siguientes medidas: tratamiento de efluentes en plantas de procesamiento de productos avícolas y jugos, así como en las plantas de aceite de Necochea y San Martín, provincia de Buenos Aires; instalación de sistemas de filtros en silos y molinos para evitar salida al exterior de polvillos; difusión de sistemas de cultivo para disminuir la degradación del suelo; instalación de una planta de tratamiento de residuos peligrosos; reducción progresiva en la generación de desperdicios.

Los controles realizados se enmarcan en el **Plan de Auditorías del Medio Ambiente**, que abarca los 33 Centros Operativos de Empresa "A" Ind. dispersos por todo el país. Dichas auditorías incluyen: habilitaciones, manejo de productos químicos, prevención de derrames,

tanques de almacenamiento subterráneos, análisis de desperdicios sólidos, residuos peligrosos y pesticidas.

Empresa "A" Ind. integra, junto con otra empresa y un Banco, una **Fundación**, cuyo objetivo es promover técnicas de explotación agropecuaria que permitan conservar los suelos y el medio ambiente. Es, además, patrocinante de la **Asociación Argentina de Productores de Siembra Directa**.

b) Los efluentes de la planta de la provincia de Misiones confluyen a un sedimentador primario, donde se extrae parte de los sólidos en suspensión; el rebalse es conducido a dos lagunas de sedimentación que reducen la carga de sólidos y disminuyen su temperatura. Los barros obtenidos en el decantador primario son concentrados en una prensa, para su posterior utilización en rellenos o para su venta como subproductos, especialmente en tremantina y jabón.

#### **c) Principales Medidas Ambientales en Empresa "C" Ind.**

En la planta de Campana, provincia de Buenos Aires: separación de finos de producto y de mineral para evitar su emisión al medio ambiente; reincorporación de esos materiales al ciclo de producción, mediante el proceso de briqueteado; aspiración, conducción y filtrado de todos los polvos generados en hornos eléctricos para controlar el efluente gaseoso; separación de sustancias grasas y sólidos sedimentables; neutralización de los efluentes ácidos y alcalinos; y tratamiento de emulsiones aceitosas.

En la planta de Florencio Varela: separación de residuos con cromo y tratamiento por medio de un sistema de extracción y lavado de humos.

#### **Principales medidas en una de sus empresas, cuya planta está ubicada en Ensenada, provincia de Buenos Aires**

Neutralización de residuos ácidos y básicos en forma separada; tratamiento de residuos de aceites y emulsiones; planta de tratamiento de líquidos cloacales; planta de tratamiento de humos ácidos, con regeneración de ácido clorhídrico para su reutilización en el ciclo productivo; piletas de decantación previas a la descarga final de efluentes; pozos para toma continua de muestras.

## Otros comentarios

El gerente de Ecología y Salud Ocupacional de la organización Empresa "C" Ind., estima que las áreas más significativas de contaminación existentes en el país están localizadas en varios ríos, por descargas cloacales y de efluentes líquidos industriales, depósitos sin control de residuos sólidos, posiblemente efluentes gaseosos y alto nivel sonoro de automotores públicos y privados.

"La compañía ha desarrollado programas desde hace muchos años para identificar sus efluentes y disponer de las instalaciones que sean necesarias para su control, en su lugar origen", informa. "Esto se confirma en la gran cantidad de equipos en funcionamiento y en obras en construcción, como en la planta siderúrgica, donde se dispone de plazos por contrato para completarlas y ponerlas en operación".

Asocia la coincidencia de producir más y mejor con el cuidado del medio ambiente, lo cual no siempre es tenido en cuenta en períodos de dificultades económicas.

Subraya que la primera prioridad es que toda modificación de procesos y equipos, tanto como las nuevas instalaciones, incorporen desde el proyecto mismo todo lo necesario para la protección del medio ambiente, cumpliendo las normas locales y, cuando ellas no existan, las internacionales. La segunda prioridad, sostiene, consiste en seguir revisando continuamente las emisiones para mantenerlas en condiciones adecuadas conforme a las mayores exigencias que aparezcan.

De todos modos, indica que la responsabilidad de conservar el medio ambiente corresponde a la comunidad, ya que sólo ella puede definir el nivel de calidad que pretende y debe estar dispuesta a solventar sus costos. "De esta definición debe surgir la política que el Estado llevará a cabo a través de las leyes y que la autoridad de aplicación tendrá que controlar para que se cumpla. La empresa, como integrante de la comunidad tiene parte de esa responsabilidad", opina.

En ese aspecto, destaca que las empresas que disponen de planeamiento estratégico ya pensaron la actividad para los próximos años y capacitaron sus cuadros o lo están haciendo. No puede esperarse lo mismo de aquellas firmas obligadas a realizar sus

programas para el cortísimo plazo, pero la responsabilidad de las líderes, como proveedoras, consumidoras y contratantes de servicios, las pone en situación de difundir la conveniencia de disponer de un *management* actualizado que pueda incorporar el tema ecológico en la actividad diaria.

## **CAPÍTULO III**

### **INFORMACIÓN SOBRE MEDIO AMBIENTE CONTENIDA EN MEMORIAS Y NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES (ARGENTINA)**

#### **1.- ESTADOS CONTABLES PÉREZ COMPANC al 21/12/1997 (Transcripción parcial)**

##### **1.1.- MEMORIA**

###### ***"1.1. Política Ambiental Corporativa***

Durante 1997, continuamos trabajando activamente en el cuidado del medio ambiente, factor que consideramos indispensable y que ya destacáramos en ocasiones anteriores, al expresar que una empresa importante, con operaciones prácticamente en toda la República Argentina y en otros países de América latina, sólo podrá ser competitiva a largo plazo si su política corporativa incluye entre sus prioridades el cuidado del medio ambiente.

Este concepto, comprendido en la filosofía de desarrollo sostenible adoptada por la Compañía, se ve fortalecido por la fijación del objetivo estratégico de cumplimiento de la política ambiental corporativa, que fuera oportunamente enunciada.

El Grupo Pérez Companc reconoce sus responsabilidades respecto a la preservación del Medio Ambiente y su Dirección se compromete a minimizar el impacto ambiental de sus operaciones, productos y servicios, para evitar efectos adversos sobre sus empleados clientes, contratistas, la comunidad y el medio ambiente.

A fin de cumplir con la política ambiental corporativa se seleccionaron sistemas de gestión ambiental (BS7750 e ISO-14001), y se inició la implementación de ellos en armonía con los sistemas de gestión de calidad (ISO 9000).

En ese entorno, en el mes de febrero de 1997, las áreas Puesto Hernández, Medanito y Santa Cruz li alcanzaron la certificación de sus sistemas de gestión ambiental, de acuerdo a la norma internacional ISO 14001. También durante nuestro ejercicio económico certificaron la norma ISO 14001, Oleoductos del Valle (Oldelval) y PASA, en sus dos plantas, localizadas en Campana (provincia de Buenos Aires) y San Lorenzo (provincia de Santa Fe).

Asimismo, durante 1997 Servicios San Antonio - en sus operaciones de cementación y estimulación de pozos -, Transener y Unistar, certificaron las normas ISO-9000 de aseguramiento de calidad. Se sumaron a las obtenidas, durante el ejercicio 1996, por Petroquímica Cuyo, Conuar, Sade Ingeniería y Construcciones y PASA (Plantas Campana y San Lorenzo).

Al cierre del ejercicio 1997 se encontraba en proceso de implementación la norma ISO 14001 en Refinería del norte (Refinor), Servicios Especiales San Antonio, Transportadora de Gas del Sur y Unistar, además de las actividades forestales desarrolladas por la Compañía y las actividades de producción de petróleo y gas llevadas a cabo en las áreas Río Neuquén, Faro Virgenes, Koluel Kayke, Pampa del Castillo y Entre Lomas (Petrolera Pérez Companc).

Algunos resultados derivados de la implementación de sistemas de gestión ambiental, fueron una reducción en el nivel de riesgos ambientales, la utilización racional de la energía y de otros recursos, un mejor conocimiento y cumplimiento de la legislación ambiental y la disminución de costos operativos y de disposición de residuos.

En función de los resultados obtenidos y de la experiencia ganada, se realizó un nuevo análisis empresarial, consolidado y reforzado el objetivo estratégico con un programa de máxima implementación y certificación, por parte de las distintas empresas, de un sistema de gestión ambiental según las normas ISO 14001, exigiendo también un objetivo de mediano plazo consistente en la integración de los sistemas de calidad y seguridad con el de gestión ambiental.

## **1.2 Recursos Humanos**

Teniendo en cuenta que el ejercicio 1997 se caracterizó por una fuerte expansión de nuestras operaciones en América latina, consecuente con la firme decisión de transformarnos; paso a paso en una empresa internacional, hemos emprendido un verdadero proceso de cambio organizacional basado en potenciar el valor agregado de nuestro "capital social": nuestra gente.

Esta transformación está basada en cuatro "ideas fuerza":

- Profesionalismo
- Trabajo en equipo
- Integración
- Comunicación

El objeto de ellas es profundizar un estilo de gestión que ratifique y fortalezca nuestra identidad como grupo empresarial, a través de la observación permanente de los valores expresados en nuestra Filosofía Corporativa, al tiempo que permita la mejora continua y el desarrollo del potencial humano, especialmente en lo que respecta a las competencias más significativas para el éxito de nuestras estrategias de negocios.

Para ello, el Grupo adoptó el Modelo de Gestión por Competencias, que constituye un sistema moderno, flexible y eficaz para administrar

los recursos humanos en estrecha correlación con las necesidades y las estrategias de los negocios presentes y futuros.

Este nuevo modelo de Gestión del Capital humano, está acompañado de un intenso esfuerzo para mejorar los sistemas de Información, herramienta indispensable para un gerenciamiento descentralizado de los recursos humanos. Para ello se ha concentrado la incorporación de un software integral de última generación. De desarrollo centralizado pero con aplicación y seguimiento descentralizado, dicho software permitirá una administración de los recursos humanos con criterios comunes y homogéneos, no sólo en el país sino fronteras afuera.

Tanto el modelo de Competencias; como la informatización de las áreas de recursos humanos, tiene por objetivo, proporcionarle al "management" el necesario soporte para que sus decisiones sobre nuestra gente estén apoyadas en un fuerte compromiso hacia la identificación y el desarrollo de los mejores talentos, que permitan una gestión profesionalizada y eficiente en todos los ámbitos de la Compañía, orientada al crecimiento proyectado".

## **1.2.- NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES**

### **"8) Contingencias y Medio Ambiente**

#### **a) Litigios**

Impuesto a los ingresos brutos:

La Sociedad recibió reclamos por parte de las Provincias de Santa Cruz y Mendoza, exigiendo el pago de mayores alícuotas correspondientes al impuesto a los ingresos brutos.

En opinión de la Dirección de la Sociedad y sus Asesores legales, esta exigencia por parte de las provincias se contraponen con la estabilidad y no discriminación tributaria a la Sociedad en las concesiones hidrocarburíferas. Las fuentes de estos derechos son los respectivos decretos de concesiones y asociación, la ley de hidrocarburos y la ley de reforma del Estado, y encuentran respaldo constitucional en la inviolabilidad de la propiedad. Asimismo, esta garantía de estabilidad y no discriminación goza de la garantía del Estado Nacional.

La Sociedad ha entablado una demanda ante la Corte Suprema de justicia de la Nación, que se ha declarado competente y ha corrido el correspondiente traslado a las respectivas provincias demandadas y al estado Nacional como eventual tercero obligado al pago de la suma que las provincias reclaman.

Con motivo de la firma del Acuerdo Fiscal entre las provincias y las empresas productoras de hidrocarburos, suscripto con fecha 14 de noviembre de 1994, las partes han resuelto desistir de las acciones

judiciales iniciadas que tengan como causas reclamos o controversias sobre el aumento en las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos provinciales, a partir de que el Acuerdo sea ratificado por las legislaturas provinciales, lo cual aún se encuentra pendiente en el caso de la provincia de Mendoza.

### **B) Medio Ambiente**

Las actividades de la Sociedad están sujetas al cumplimiento de diversas normativas referidas al cuidado y protección del medio ambiente. En Argentina, las autoridades nacionales, provinciales y municipales están tendiendo a la emisión de normas ambientales comparables con las actualmente vigentes a nivel internacional. Estas normas requieren, en algunos casos, inversiones y gastos adicionales en el establecimiento de nuevas unidades operativas, así como en las unidades operativas existentes, y, adicionalmente, costos de mejoras ambientales en locaciones actuales. La sociedad estima que los gastos y costos incrementales, en función a estimaciones sobre políticas ambientales actuales, no afectarán significativamente los resultados de las operaciones futuras.

La Dirección de la Sociedad ha emitido políticas, objetivos y acciones sobre cuidado y control del medio ambiente, que son de aplicación obligatoria en las sociedades controladas. Dichas políticas establecen como primer principio la obligatoriedad de cumplir con toda la legislación y normativa ambiental aplicable. La Sociedad y sus principales sociedades controladas y vinculadas cuentan con gerencias especializadas en cuestiones ambientales, que efectúan estudios y monitorean el cumplimiento de dichas políticas.

En la actualidad, la Sociedad ha implementado la certificación internacional del Sistema de Gerenciamiento Ambiental en tres de sus principales consorcios de producción de petróleo y gas".

## **2.- DISTRIBUIDORA DE GAS DEL CENTRO al 31/12/1997**

### **"Nota 13 - MEDIO AMBIENTE**

La Dirección estima que las operaciones de la Sociedad se ajustan en forma sustancial a las leyes y regulaciones relativas a la protección del medio ambiente actualmente vigentes en Argentina, tal como estas leyes han sido históricamente interpretadas y aplicadas. Sin embargo, las autoridades locales, provinciales y nacionales están tendiendo a incrementar las exigencias previstas en las leyes aplicables y a la implementación de pautas ambientales en muchos sentidos comparables con aquellas actualmente vigentes en los Estados Unidos de Norteamérica y en países de la Comunidad Económica Europea. En esta materia, la Sociedad cuenta con el asesoramiento del Operador Técnico tal como se indica en la Nota 2.e.

### **3.- SIEMENS S.A. FOLLETO EXPLICATIVO 1995<sup>1</sup>**

#### **BALANCE SOCIAL**

"En este ejercicio comercial continuamos desarrollando mejoras en los sistemas de producción y comercialización, con el propósito de lograr una mayor flexibilidad que permita actuar y responder con rapidez a los cambios del contexto; estar más cerca del cliente, indagar y escuchar sus necesidades.

Simultáneamente se pusieron en marcha una serie de acciones previstas en el plan elaborado oportunamente, destacándose entre ellas el 'coaching a la Conducción', a los efectos de acompañar los procesos de cambio con el apoyo y asesoramiento profesional en esa temática, con el objetivo de transmitir el compromiso y la visión de la empresa y crear un espacio para recibir la opinión de los colaboradores sobre la marcha de estos procesos. El número de personal al cierre de este ejercicio alcanzó a un total de 2.681 personas; mientras que el índice de fluctuación fue del 1,3%.

#### **Política salarial**

Dentro de nuestra política salarial de compensaciones equitativas en el marco interno y competitivas externamente, prosiguió este año la utilización del sistema HAY de comparación de remuneraciones con el mercado de trabajo.

A partir de esta concepción y teniendo en cuenta que todos los integrantes de la organización tienen incidencia en los resultados, implementamos diversos sistemas de remuneración variable, relacionándolos con el éxito alcanzado.

#### **Capacitación**

El sector de Capacitación desarrolló nuevamente una intensa actividad durante este período, alcanzando un total récord de 3.284 participantes, lo que muestra que la mayor parte del personal participó en uno o más cursos de capacitación. Del mencionado total, 423 personas realizaron cursos de idioma, 297 concurren a cursos externos, 970 personas participaron de 93 cursos de informática y 1.594 personas tomaron parte de 93 cursos de perfeccionamiento.

En este período se realizaron también acciones especiales para transmitir la visión de la empresa a toda la organización, de manera de lograr un concepto unificado en todo nuestro personal.

También se organizaron 42 talleres con la participación de 410 colaboradores, los cuales tuvieron como objetivo mejorar los niveles de comunicación interna.

---

<sup>1</sup> Se consideró el tema relacionado con la cuestión "ambiental"

Continuaron los cursos de postgrado en Telecomunicaciones e Informática en el Instituto Tecnológico de Buenos Aires (I.T.B.A.), donde participaron 14 personas de nuestra empresa. Como corolario del egreso de la primera promoción, dos de nuestros colaboradores estaban realizando, al cierre del ejercicio, un trabajo de tesis con temas de la empresa.

A su vez 21 colaboradores fueron enviados a capacitarse a nuestra casa central en la República Federal de Alemania, donde realizarán programas que incluyen rotaciones específicas durante uno o dos años.

### **Formación Básica**

En el transcurso de este año se cumplió el 25 aniversario de la puesta en marcha en nuestra empresa de los programas de Formación Básica. En esta oportunidad 15 estudiantes con orientación Administrativo contable y 49 con orientación en el área de Ingeniería, se capacitaron en la empresa a través de planes de información y práctica; a cuyo término la mayor parte de ellos pasaron a formar parte del plantel permanente.

Asimismo se mantuvo el número de pasantías de estudiantes secundarios y universitarios (nacionales y del extranjero) realizadas en la empresa, con un total aproximado de 50 jóvenes equivalente a 250 meses/hombre.

### **Planeamiento y desarrollo**

En el marco del programa denominado 'Jóvenes con potencial' se establecieron los parámetros correspondientes, con el objetivo de detectar y desarrollar a aquellos jóvenes colaboradores que se considera que podrán, en el futuro, formar parte de los cuadros de conducción de la empresa.

Para ello se concentraron diversas acciones para los planes de desarrollo individual, las que planes de desarrollo individual, las que implicaron la continuación de proyectos especiales y rotación entre las distintas áreas de la empresa, permitiendo a los participantes la ampliación y profundización de la experiencia profesional específica y de conducción. Debe tenerse en cuenta que más del 80% de nuevas funciones reformuladas en la empresa, fueron cubiertas con personal detectado en este proceso.

### **Seguridad e higiene industrial**

En este período se realizaron una serie de cursos de capacitación relacionados con la problemática de la seguridad en el trabajo y la prevención de accidentes.

Entre ellos merecen destacarse los cursos dictados conjuntamente con el Instituto de Seguridad y enseñanza Vial, respecto de los

procedimientos de Disposición Vehicular y Señalamiento Preventivo en Obras en la vía Pública.

Como se realizara oportunamente en el edificio de Administración Central, en el Centro de Producción de Ruta 8 se completó la primera etapa de la instalación de un circuito cerrado de T.V., para controlar los accesos y los sectores de movimiento de materiales, donde también se colocaron sistemas de alarmas.

### **Sugerencias de Mejora**

Este sistema, cuyo objetivo es el de recibir el aporte de ideas para mejorar los productos, servicios y procesos de nuestra empresa y que, en caso de resultar aplicables son premiadas; tuvo en este ejercicio una participación de 401 sugerencias, con un total de premios que ascendió a 117.072 pesos, mientras que el ahorro logrado por la aplicación de esas medidas fue de 393.856 pesos.

La sugerencia más importante recibida en este período correspondió a un equipo de colaboradores del Centro de Producción de Ruta 8, quienes promovieron el reemplazo de los bastidores de hierro de las centrales de conmutación pública por otros de acero inoxidable, lo cual significó un ahorro importante en la utilización de sustancias tóxicas.

Esta idea, que obtuvo un premio de 45.820 pesos, también fue adoptada por nuestra casa matriz y en la actualidad es de aplicación mundial por parte de Siemens.

### **Acción Social**

Diversas acciones emprendimos durante este año para beneficio de nuestro personal, para lo cual utilizamos los servicios externos de asistentes sociales que intervinieron en aquellos casos en que el colaborador atravesó dificultades que fueron más allá del aspecto laboral.

Por otra parte celebramos acuerdos con prestadores médico-asistenciales para brindar al personal de convenio, servicios complementarios a los ofrecidos por las obras sociales de base, a los efectos que nuestros colaboradores puedan acceder a una mejor cobertura médica.

El citado personal tiene la opción de elegir entre 3 prestadores: D.K.V., A.S.E. (Acción Social de Empresarios) y F.E.M.E.B.A. Salud (Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires); abonando la empresa el 50% de la cuota mensual del colaborador y su grupo familiar.

A su vez otorgamos préstamos especiales a 345 colaboradores y subsidios sociales.

### **Asociación Mutua**

Una intensa actividad desarrolló durante el ejercicio la Asociación Mutua José Hernández, formada por nuestro personal, alcanzando un total de 1.350 socios y 747 adherentes. En este período la entidad concretó la compra de un edificio ubicado frente al Centro de Producción de Ruta 8, en el cual funciona un salón de ventas para los socios.

También continuaron las tareas de remodelación del Centro Recreativo El Cortijo, predio de 16 hectáreas destinado para la práctica deportiva y recreativa de nuestros colaboradores.

Para el desarrollo de estas obras, la empresa le otorgó a la mutua subsidios por un total de 118.341 pesos.

### **SIEMENS Y EL MEDIO AMBIENTE**

"Nuestra empresa como institución tiene una múltiple responsabilidad hacia la sociedad. Es fundamentalmente responsable frente a sus accionistas, trabajadores, acreedores y también frente al Estado.

Sin embargo, frente al medio ambiente nos sentimos con una doble responsabilidad, ya que por un lado usufructuamos de los recursos naturales a la vez que somos fuente de emisión de sustancias, y por el otro tenemos los conocimientos tecnológicos, económicos y científicos que pueden ayudar a la sustancial reducción del impacto ambiental.

En el plano interno, constantemente estamos implementando medidas tendientes a disminuir al máximo el impacto ambiental producido por nuestro sistema de fabricación y por los productos.

#### **Nuestros bastidores**

En este contexto merece destacarse la determinación adoptada de reemplazar los bastidores de las centrales públicas de comunicaciones, que eran de hierro y chapa, por otros de acero inoxidable, lo que permitió una importante disminución del impacto sobre el medio ambiente, al eliminarse todos los procesos de galvanoplastia con sus consiguientes efluentes químicos, además de la sustitución de un consumo anual de 150 toneladas de hierro por otro tanto de acero inoxidable reciclable.

Gracias a esta medida de prevención medioambiental hemos dejado de utilizar, anualmente, 9.000 litros de tricloroetileno; 900 kg. de cianuro de sodio; 1.200 kg. de carbonato de soda cáustica; 100 kg. de carbonato de sodio; 600 kg. de cianuro de cobre; 700 kg. de sulfato de níquel; 200 kg. de cloruro de níquel; 250 kg. de ácido bórico; 500 litros de ácido sulfúrico; 900 litros de ácido nítrico y 2.500 litros de ácido secante.

Esta iniciativa encarada por nuestra empresa, fue adoptada también por nuestra casa matriz a nivel mundial, ya que además de la preservación ambiental permite una mejor presentación del producto, con un nivel superior de calidad.

#### **C.E.A.D.S.**

En el marco de nuestra política relacionada con la preservación del medio ambiente, la empresa es socia fundadora del Consejo Empresario Argentino para el Desarrollo Sostenible (C.E.A.D.S.), entidad que agrupa a las más importantes firmas del país en torno de la necesidad de promover una utilización racional de los recursos ambientales disponibles.

Esta institución, sin fines de lucro, entiende que a nivel empresario, el desarrollo sostenible significa adoptar estrategias de negocios que respondan a las necesidades presentes de la empresa y su comunidad, protegiendo y manteniendo los recursos ambientales y humanos que serán necesarios en el futuro."

#### **"Acciones en favor de la preservación ambiental más importantes adoptadas en los últimos años:**

- **Planta de tratamiento de efluentes cloacales.**  
Tratamiento de efluentes hídricos previo a su vuelco a la red sanitaria
- **Eliminación de la Plante de Galvánica por cambios tecnológicos.**
- **Reemplazo de solventes clorofluorcarbonados (Freón, Tricloroetileno y Tricloroetano) en procesos de desengrase, por elementos no contaminantes.**
- **Instalación de la plante de Pintura Electrostática en polvo, en reemplazo de la pintura húmeda (eliminación importante de la contaminación aérea y residuos peligrosos - pintura coagulada -).**
- **Incorporación del método de lavado de marcos portaplacas por ultrasonido en medio acuoso con detergente biodegradable.**
- **Importantes inversiones en los sistemas de soldadura por ola de estaño para evitar residuos de resina.**
- **Reemplazo del gas Halon por dióxido de carbono en los equipos contra incendio.**
- **Conversión de quemadores de calderas (de fueloil a gas) disminuyendo la contaminación aérea.**

- Renovación de tres cámaras frigoríficas que utilizaban el gas Freón 12, por equipos que emplean refrigerante R22, aceptado mundialmente como no agresivo al medio ambiente.
- Tratamiento y disposición final de los residuos contaminantes que se generan por termorecuperación, a cargo de una empresa autorizada."

#### 4.- Y.P.F. - MEMORIA Y BALANCE 1994

##### COMPROMISOS Y CONTINGENCIAS

"La Sociedad ha llevado a cabo un análisis de sus compromisos contractuales que individualmente generan probables pérdidas futuras y ha provisionado el valor actual estimado de las mismas, empleando una tasa de descuento del 10% anual. Los importes así calculados ascendieron, considerando la porción corriente y no corriente, a 96, 223 y 518 al 31 de diciembre de 1994, 1993 y 1992, respectivamente y se incluyen en la Previsión para pérdidas futuras por contratos a largo plazo (Anexo E). Dichos saldos incluyen el efecto de:

*a) Contratos de venta y obligaciones de compra de petróleo y gas: 54, 166 y 438 al 31 de diciembre de 1994, 1993 y 1992, respectivamente.*

De acuerdo con los Decretos N° 1.055, 1.212 y 1.589 promulgados en 1989 bajo las Leyes N° 17.319 y 23.696, se autorizó el otorgamiento de concesiones por 25 años a terceros, con libre disponibilidad de la producción, convirtiendo en innecesarios los contratos de servicios y se instruyó a la Sociedad para proceder a la reconversión de sus contratos de servicios existentes en concesiones a través de la renegociación de los mismos.

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Sociedad del Estado (la 'Sociedad Predecesora') había firmado un acuerdo con Total Austral S.A., Deminex Argentina S.A. y Bidas S.A.P.I.C. (los socios de TOTAL) que obligaba a la Sociedad a pagar por la producción de gas natural un precio determinado contractualmente que era superior a los precios normales de mercado. En noviembre de 1993, la Sociedad y los socios de TOTAL firmaron un acuerdo definitivo estableciendo la finalización del contrato de TOTAL y su reemplazo por nuevos acuerdos. Este acuerdo definitivo fue aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional por medio del Decreto N° 214/94.

Y.P.F. acordó, entre otras condiciones, comprar cantidades de gas variables, sujetas a un máximo, a un precio fijo predeterminado; transferir ciertas concesiones e intereses en consorcios a los socios de TOTAL; e indemnizar a los socios de TOTAL por y respecto del impuesto a las ganancias y cualquier otro impuesto sobre las utilidades netas o brutas que lo complementa o sustituya, que

podiera ser aplicable como consecuencia de la finalización del contrato de servicios. La Dirección de la Sociedad estima que los compromisos de compra mencionados no generarán pérdidas futuras.

Como consecuencia de esta negociación, ciertas provisiones que se habían establecido para cubrir pérdidas relacionadas con el contrato de TOTAL dejaron de ser necesarias y se reversaron en el cuarto trimestre de 1993. La ganancia neta resultante de la renegociación del contrato con los socios de TOTAL fue de 224 en el cuarto trimestre de 1993. Al 31 de diciembre de 1994, la Sociedad mantenía una provisión adecuada para cubrir la pérdida futura estimada originada en la cláusula de indemnidad del impuesto a las ganancias mencionada precedentemente.

*b) Reconversión de contratos: 42, 57 y 80 al 31 de diciembre de 1994, 1993 y 1992, respectivamente*

En la mayoría de los contratos renegociados, Y.P.F. se comprometió a recibir y transportar el petróleo de propiedad de terceros y prestar ciertos servicios auxiliares. En algunos casos, como contraprestación se reconoció a Y.P.F. un porcentaje sobre la producción de crudo y gas, en tanto que en otros no existió tal resarcimiento.

*c) Otros compromisos y contingencias*

La Sociedad y ciertos consorcios en los que participa han llegado a acuerdos por los cuales se han comprometido a entregar hidrocarburos líquidos a través de oleoductos asociados a destilerías asociadas, o a adquirir ciertos volúmenes de petróleo crudo, gas natural o productos relacionados. La Dirección de la Sociedad no prevé pérdidas relacionadas con estos acuerdos.

La Sociedad ha firmado un contrato de venta a largo plazo con E.N.A.P. (la compañía petrolera estatal chilena) para la provisión de petróleo de la Cuencia Neuquina a Chile que comenzó en 1994. Adicionalmente, se firmó un contrato con Oleoducto Transandino (Argentina) S.A. y Oleoducto Transandino (Chile) S.A., sociedades controladas por Y.P.F.; para transportar un mínimo de 60.000 barriles diarios de petróleo crudo a Chile. La Sociedad se hará responsable por el pago del transporte de los volúmenes comprometidos, aún en el caso en que los mismos no sean efectivamente transportados.

La Sociedad, conjuntamente con otros cuatro productores neuquinos de gas, también mantiene con E.N.A.P. y Chilectra Metropolitana S.A., un contrato para la provisión de gas que podría comenzar en 1997, el cual se encuentra sujeto a la finalización exitosa de un gasoducto de Neuquén a Chile y del sistema de distribución relacionado. Durante 1995 se confirmará si este proyecto será llevado a cabo o no. El Poder Ejecutivo Nacional deberá garantizar la concesión del transporte a efectos de permitir la

construcción del gasoducto y la operación dentro del territorio argentino.

La Dirección de la Sociedad estima que no se sufrirán pérdidas como resultado de las negociaciones y compromisos descriptos más arriba.

Adicionalmente, en relación con la transformación de la Sociedad, se ha reducido significativamente el número de personas empleadas, y la Sociedad ha sido demandada judicialmente por algunos ex-empleados. La Sociedad ya ha constituido una provisión para esta contingencia y por lo tanto, en opinión de la Dirección de la Sociedad, basada en la opinión de sus asesores legales externos en materia laboral, no se espera que en el futuro estos juicios tengan efectos materiales adversos en los resultados de las operaciones o en la posición financiera de la sociedad.

La Secretaría de Energía dispuso que Y.P.F. entregue a las provincias de Río Negro y Neuquén la propiedad de ciertas líneas de alta tensión y ciertas estaciones transformadoras con un valor de libros no significativo, sin resarcimiento para la Sociedad. En tal sentido, Y.P.F. ha reclamado tal resarcimiento ya que considera no le corresponde cederlas por ser de su propiedad. La Dirección de la Sociedad ha propuesto a la Secretaría de Energía absorber el valor de dicho bienes con los futuros dividendos que le correspondan al Estado Nacional en su carácter de accionista. La Sociedad entregó las instalaciones ubicadas en dichas provincias en el primer trimestre de 1994.

Y.P.F. era parte de un contrato de servicios firmado con Amoco Argentina Oil Company ('Amoco') en 1958, relacionado con el área de Cerro Dragón en la Cuencia del Golfo San Jorge ('Contrato Amoco'). El contrato de servicios fue reconvertido en 1990 en un contrato de participación en la producción. De acuerdo con el Contrato Amoco, Y.P.F. tenía una participación en la producción que variaba entre el 62% de los primeros volúmenes producidos hasta el 20% de los volúmenes que excedían un máximo.

El Contrato Amoco contenía una cláusula por la cual Y.P.F. asumía todos los impuestos que Amoco tuviera que pagar por sus actividades en el área del contrato y adicionalmente, las regalías por la producción del área a la Provincia de Chubut. En 1960 fue sancionada una ley que establecía que, en aquellos contratos en los cuales un ente estatal se hacía cargo de los impuestos nacionales de otra compañía, estos constituían una exención en favor de esta última. El Contrato Amoco hubiese expirado en 1993, pero en 1987 fue revisado y extendido, incluyendo la cláusula impositiva, hasta el año 2013. Como resultado de un decreto emitido en mayo de 1993 relativo a la privatización de Y.P.F., la exención impositiva de Amoco expiró con la venta de las acciones de Y.P.F. por parte del Gobierno, completada en julio de 1993. Y.P.F. pagó las regalías de Amoco, y

Amoco ha pagado el impuesto a las ganancias por Cerro Dragón, correspondiente al año 1993, reclamando a Y.P.F. su reembolso.

Durante el cuarto trimestre de 1994, Y.P.F. y Amoco han firmado un acuerdo definitivo estableciendo los términos renegotiados de este contrato. Bajo los términos de este acuerdo, el presente contrato ha sido modificado de la siguiente manera: (i) el porcentaje de participación de Y.P.F. en la producción del área Cerro Dragón se redujo al 12,2%; (ii) dos pequeñas áreas (Cerro Tortuga-Las Flores y el Chulengo), adyacentes al área Cerro Dragón, son incorporadas al acuerdo en los mismos términos de dicha área; (iii) Y.P.F. mantiene su obligación de pagar las regalías correspondientes al total de la producción de todas las áreas mencionadas; (iv) Y.P.F. no será responsable en el futuro, de los impuestos relacionados con las áreas del acuerdo correspondientes a Amoco. Adicionalmente, Y.P.F. se asoció con Amoco Andina Production Company ('Amoco Andina'), una subsidiaria de Amoco, en el 50 % de la exploración y posible explotación de dos áreas de la Cuenca Neuquina.

Y.P.F. reembolsará el impuesto a las ganancias correspondiente a Amoco, en relación con su actividad en el área Cerro Dragón desde julio de 1993 hasta diciembre de 1994; y también indemnizará a Amoco y Amoco Andina por eventuales efectos impositivos que podrían surgir como consecuencia del acuerdo. La Sociedad considera que no deberá pagar monto significativo alguno relacionado con este acuerdo de indemnidad y en consecuencia no ha registrado ninguna previsión al respecto. Este acuerdo entró en vigencia el 1º de enero de 1995.

La pérdida neta resultante del acuerdo ascendió a 66 y fue imputada a 'Resultados por reconversión de contratos y venta de áreas' en el estado de resultados, correspondiendo básicamente a la valuación del activo fijo de las áreas Cerro Tortuga-Las flores y el Chulengo a su valor de realización, y al impuesto a las ganancias de Amoco correspondiente a 1993 y 1994.

Adicionalmente, en virtud de la Ley de Privatización de Y.P.F., el Estado Nacional se hizo cargo de ciertas obligaciones de la Sociedad Predecesora al 31 de diciembre de 1990. En tal sentido, el Estado Nacional asumió:

- Todos los créditos y deudas originados en causa, título o compensación existentes al 31 de diciembre de 1990, que no se encuentren reconocidos como tales en los estados contables de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Sociedad del Estado a dicha fecha, que fueran auditados por la Sindicatura General de Empresas Públicas; y
- Toda contingencia, reconocida o no en dichos estados contables al 31 de diciembre de 1990, generada por hechos ocurridos y/o en operaciones celebradas a dicha fecha, siempre que exista decisión firme de la autoridad jurisdiccional competente, debiendo

mantener indemne a Y.P.F. de todo reclamo que se realice por estas cuestiones.

Bajo los términos del Decreto N° 546/93, que implementa lo previsto por la Ley de Privatización, la asunción por parte del Estado Nacional de las obligaciones antes descritas, que hubieran sido reclamadas judicialmente en procesos en trámite, no se extenderá a las costas decretadas en dichas condenas como a cargo de Y.P.F.; por la parte que corresponda a los apoderados, procuradores, letrados, peritos o consultores técnicos designados por Y.P.F. para su defensa, representación o asesoramiento en dichos procedimientos. El Estado Nacional se hará cargo de las obligaciones contractuales asumidas por la Sociedad con los profesionales que la hubieran representado o asistido en los procedimientos judiciales referidos a estas obligaciones, cuando dichos contratos establezcan retribuciones fijas y de pago periódico o escalonado, cuyo monto parcial o total estuviera desvinculado del monto del reclamo o de la demanda o de las costas reguladas a cargo de Y.P.F. en relación al Decreto N° 546/93, la Sociedad está obligada a mantener al Gobierno Nacional informado de cualquier acción contra Y.P.F. por estos conceptos.

Hasta el mes de diciembre de 1994, la Sociedad ha recibido reclamos por un total de aproximadamente 700 y otros reclamos por montos indeterminados. Estos reclamos han sido o están en proceso de ser notificados al Gobierno Nacional. Teniendo en cuenta lo estipulado por la Ley de Privatización de Y.P.F., la Sociedad considera que no deberá responder por ningún importe significativo en relación con estos reclamos.

Durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 1994, la Sociedad vendió el área productiva Río Neuquén, y transfirió los bienes existentes en dicha área. La cesión de la concesión para la explotación del área fue autorizada por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 1.291/94. La ganancia generada por la transferencia del área ascendió a 67 y fue imputada a la línea "Resultados por reconversión de contratos y venta de área" del estado de resultados.

**TERCERA PARTE**

**DESARROLLO TEÓRICO REFERIDO A LA  
PROBLEMÁTICA CONTABLE AMBIENTAL**



## CAPÍTULO IV

### PASIVOS AMBIENTALES (CONTABILIDAD Y AUDITORÍA)

#### 1.- CONCEPTO DE PASIVO CIERTO Y CONTINGENTE

Podemos asimilar PASIVO a COMPROMISO, según el diccionario de la Real Academia Española, una de sus acepciones nos indica "obligación contraída palabra dada, fe empeñada". Este fácil de aplicar cuando se trata de compromiso cierto nos obliga a una mayor reflexión cuando hablamos de compromisos INCIERTOS.

Los compromisos inciertos están relacionados con la incertidumbre. Las CONTINGENCIAS están relacionadas con hechos futuros.

Nuevamente recurrimos al diccionario que nos señala: CONTINGENCIA: "Cosa que puede suceder o no suceder".

#### 2.- ADITAMENTO AMBIENTAL

##### 2.1.- INFLUENCIA del Problema ambiental sobre los Estados Contables

Antes de ocuparnos del PASIVO AMBIENTAL, nos preguntamos ¿CUÁNTO INFLUYE EL PROBLEMA AMBIENTAL SOBRE LOS ESTADOS CONTABLES?

Entendemos que los Estados Contables se pueden ver modificados tanto en la VALUACION de ACTIVOS y PASIVOS como así también en los RESULTADOS al considerar el PROBLEMA AMBIENTAL.

##### 2.2.- Aspectos a tomar en consideración

- Leyes y regulaciones ambientales más importantes;
- La importancia de obtener un conocimiento suficiente del negocio en relación a las cuestiones ambientales relevantes;
- La detección de los riesgos y procedimientos sustantivos para determinar cualquier desviación significativa en los Estados Contables como resultado de una cuestión ambiental;

- Utilización del trabajo efectuado por otros (expertos ambientales, auditores ambientales, etc.).

2.3.- Definición de cuestiones ambientales (Para la definición de este tema hemos tomado en consideración el Borrador del IFAC de Junio de 1997 – traducción preliminar FRONTI DE GARCIA, Luisa; GARCIA FRONTI, Inés Mercedes; SCAMINACI, Santiago y WAINSTEIN, Mario).

- Actividades llevadas a cabo voluntariamente, como así también las requeridas por contrato o por leyes y regulaciones ambientales; para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, relacionado tanto con la conservación de recursos renovables como no renovables.
- Consecuencias de infringir las leyes y regulaciones ambientales.
- Consecuencias de los efectos causados a terceros por los daños ambientales ocasionados por la empresa.
- Consecuencias de algún pasivo indirecto impuesto por estatuto (por ejemplo, un pasivo por los daños causados por los dueños anteriores)

2.4.- Impacto de las cuestiones ambientales sobre los Estados Contables (Para la definición de este tema hemos tomado en consideración el Borrador del IFAC de Junio de 1997 – traducción preliminar FRONTI DE GARCIA, Luisa; GARCIA FRONTI, Inés Mercedes; SCAMINACI, Santiago y WAINSTEIN, Mario).

Algunos ejemplos de cuestiones ambientales que afectan a los Estados Contables, como ser el criterio de devengamiento, la desvalorización o revalorización de un activo, las bases para la preparación de un estado, etc., son los siguientes:

- Cuando existe contaminación en el terreno y la empresa requiere un saneamiento del mismo, sería necesario tener en cuenta su costo o, por lo menos, realizar un informe apropiado.
- Cuando una entidad transporta desechos peligrosos a un basurero en forma ilegal es responsable por la contaminación que puede llegar a ocurrir en ese lugar.

- Las leyes y regulaciones ambientales pueden involucrar un deterioro de los activos de la empresa y, por lo tanto, la necesidad de reducir la valuación de los mismos, tal sería el caso de la obsolescencia de los inventarios, o de las maquinarias.
- Una entidad puede llegar a tener que informar en notas algún resultado negativo contingente relacionado con el medio ambiente debido a que no se puede estimar razonablemente lo perdido.
- **En situaciones extremas**, el no cumplimiento de ciertas leyes ambientales puede afectar la continuidad de la empresa y por lo tanto, los criterios para la preparación de los Estados Contables.
- Los aspectos antes considerados apuntan a contingencias de pérdidas, pero también una "justa" valuación nos puede llevar a pensar en una REVALORIZACION de Activos pues una política de la empresa que no se anticipó a la normativa ambiental, nos ubica ante una posible DESGRAVACION.

**2.5.- Resumen cuestiones ambientales y su impacto en los Estados Contables**

<b>CUESTIONES AMBIENTALES</b>	<b>INFLUENCIAS EN LOS ESTADOS CONTABLES</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
<b>A <input type="checkbox"/> LEYES Y REGULACIONES AMBIENTALES</b>		
• Para Determinadas industrias	+ PASIVOS CIERTOS	<b>NO CUMPLIMIENTO</b>
• Ídem	+ COSTOS AMBIENTALES	<b>CUMPLIMIENTO</b>
• Para situaciones especiales de contaminación imprevistas	+ PASIVOS INCIERTOS	Se debe recurrir a <b>TECNICOS QUE ESTIMEN DAÑOS IMPREVISTOS</b>
<b>A <input type="checkbox"/> OTRAS CUESTIONES NO DERIVADAS DE LEYES Y REGULACIONES AMBIENTALES</b>		
• Actividades llevadas a cabo voluntariamente por la empresa.		
• Compra de equipos descontaminante	+ BIENES DE USO + PASIVO CIERTO - DISPONIBILIDADES	
• Cambio de procedimientos para obtener productos que	+ COSTOS AMBIENTALES + PASIVO CIERTO Y/O	

no contaminen	- DISPONIBILIDADES	
• Contratación de expertos ambientales, y auditores ambientales para analizar las posibles consecuencias de nuestra actividad	+ COSTO AMBIENTAL + PASIVO CIERTO Y/O - DISPONIBILIDADES	
• De los estudios del punto anterior se pueden derivar	+ CONTINGENCIAS NEGATIVAS + PASIVOS CONTINGENTES	

## 2.6. Consideraciones de las leyes y regulaciones ambientales<sup>1</sup>

"La norma internacional de auditoría ISA 250 'consideraciones de Leyes y Regulaciones' emitida por el I.F.A.C., enfatiza la responsabilidad de la gerencia al indicar que las operaciones de las entidades están efectuadas de acuerdo con las leyes y regulaciones. Esta responsabilidad incluye el cumplimiento de leyes y regulaciones ambientales por las siguientes razones:

- a  Puede haber leyes que generen pasivos para la remediación de la contaminación ambiental ocasionada por hechos del pasado;
- b  Puede haber leyes para el control y la prevención de la contaminación dirigidas a identificar o regular la contaminación o la reducción de las emisiones y descargas de contaminantes; y
- c  Algunas jurisdicciones requieren a las entidades tener licencias ambientales que especifiquen las condiciones para operar desde un punto de vista ambiental, por ejemplo los niveles máximos de emisiones de sustancias peligrosas en el aire o en el agua".

Una auditoría efectuada de acuerdo con las normas internacionales de auditoría ISAs está planeada y desarrollada con una actitud de indagación profesional, reconociendo que la auditoría puede revelar condiciones o cuestiones que conduzcan a dudar si la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones ambientales más importantes.

Como parte del proceso de planeamiento de una auditoría, el auditor obtiene un conocimiento general de las leyes y regulaciones

<sup>1</sup> Borrador IFAC – Junio 1997 – Traducción parcial y libre del inglés: FRONTI DE GARCIA, Luisa; GARCIA FRONTI, Inés Mercedes; SCAMINACI, Santiago y WAINSTEIN, Mario

ambientales más importantes que son aplicables a la entidad y a su tipo de industria, y las políticas y procedimientos utilizados por la entidad en el cumplimiento de tales leyes y regulaciones. Los cambios en las legislaciones ambientales pueden también producir pasivos vinculados a cuestiones del pasado las cuales, en su momento, cumplían con la legislación vigente. En este último caso puede estar al borde del colapso y quedar con CAPITAL NEGATIVO.

Para obtener un conocimiento general de las leyes y regulaciones ambientales más importantes, el auditor normalmente:

- Utiliza el conocimiento que posee sobre la industria.
- Consulta a la gerencia sobre las políticas y procedimientos de la entidad vinculados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones ambientales.
- Consulta a la gerencia qué expectativas tiene sobre regulaciones y leyes ambientales que pueden tener importantes efectos sobre las operaciones de la entidad.
- Discute con la gerencia las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar los litigios y demandas.

El Apéndice I incluye preguntas ilustrativas para ser utilizadas por el auditor cuando considere las leyes y regulaciones ambientales. La lista no es exhaustiva, y necesita ser adecuada a las circunstancias particulares.

b) cuantificación apropiada de sus efectos.

La existencia de un grado elevado de probabilidad de ocurrencia debe quedar apropiadamente fundada en las cualidades generales de la información contable, indicadas en el punto B.1., con especial énfasis en 'objetividad' 'certidumbre' y 'verificabilidad'.

De dicha fundamentación se dejará detallada constancia en notas aclaratorias a los informes contables, así como de las bases sobre las que se efectuó la cuantificación de los efectos derivados de las referidas contingencias.

Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los Estados Contables. Las contingencias probables no cuantificables obviamente no pueden contabilizarse, pero sí deben ser expuestas en Notas a los Estados Contables. También deben exponerse en Notas las contingencias que no son probables ni remotas".

### **3.- Contingencias ambientales**

Como ya dijéramos, por definición una contingencia es toda condición o situación cuyo resultado está ligado a la aparición de uno o más hechos en el futuro. En el tema que nos ocupa, las contingencias de pérdida están relacionadas con las multas y sanciones derivadas de una incorrecta actuación medioambiental por parte de la empresa.

En la Argentina la regulación del tema es reciente, pero algunas de las cifras que se manejan como multas (pueden llegar a los \$100.000) ponen énfasis en el particular cuidado que se debe tener al considerar su tratamiento como contingencia.

De acuerdo a los criterios anteriormente expuestos, sólo forman parte de las pérdidas empresariales contingentes los costos probables debidos a posibles penalizaciones por contaminación contempladas por la legislación argentina.

También incluiríamos el reembolso por parte de las empresas de derechos especiales acumulados y sus intereses correspondientes; en los casos de no cumplir con los parámetros de calidad exigidos para gozar de éstos.

Habiendo ilustrado las contingencias ambientales de pérdida, nos resta ejemplificar las ganancias: se trata de situaciones menos frecuentes pero que igualmente requieren un adecuado tratamiento contable: tal es el caso de los subsidios y subvenciones futuras derivados del cumplimiento de parámetros ambientales.

#### **4.- Las contingencias ambientales informadas por las empresas**

En sus Estados Contables de 1995, Astra S.A. incluyó una nota sobre contingencias que exponía:

"La Gerencia entiende que las operaciones de la Sociedad están de acuerdo con las leyes y regulaciones relacionadas con la protección del medio ambiente actualmente vigentes en Argentina.

Sin embargo se observa la adopción por parte de las autoridades locales, provinciales y nacionales de normas más exigentes y de estándares de protección ambiental comparables en muchos aspectos a los actualmente en vigencia en los estados Unidos, o los países pertenecientes a la Comunidad Económica Europea.

Debido a que cambios en la estructura regulatoria vigente pueden ser aplicados por el gobierno nacional, la Sociedad ha encargado en 1993, con la ayuda de expertos internacionales, un estudio de los problemas ambientales y sanitarios.

La Sociedad ha organizado una gerencia dedicada a la implementación de las recomendaciones que surgieron como resultado de dicho estudio.

Asimismo, al 31 de diciembre de 1995 la Sociedad ha invertido \$2,5 millones en tareas relacionadas con la protección del medio ambiente, tales como la limpieza de piletas de petróleo, la construcción de piletas de hormigón destinadas a la purga de baterías, la limpieza y tapado de pozos y baterías y la recuperación de cañerías con el objeto de limpiar el campo.

**A la fecha de emisión de los presentes estados contables, la gerencia de la Sociedad entiende que no existen elementos que permitan determinar que las contingencias antes descriptas puedan materializarse y generar un impacto negativo en los presentes estados contables."**

Asimismo, YPF S.A. expone expectativas muy similares en sus Estados Contables de 1995 (Nota sobre Medio Ambiente):

"La Dirección de YPF estima que las operaciones de la Sociedad se ajustan en forma sustancial a las leyes y regulaciones relativas a la protección del medio ambiente actualmente vigentes en Argentina, tal como han sido históricamente interpretadas y aplicadas:

Sin embargo, las autoridades locales, provinciales y nacionales, están tendiendo a exigir un cumplimiento más estricto de las leyes aplicables y a la implementación de pautas ambientales en muchos sentidos comparables con aquellas actualmente vigentes en los Estados Unidos de América y de la Comunidad Económica Europea.

Los gastos requeridos para subsanar daños ya causados han sido provisionados al 31 de diciembre de 1995.

Estas estimaciones se basan en el programa de remediación actual efectuado por la Dirección de la Sociedad. Cambios legislativos y tecnológicos futuros podrían causar una reevaluación de esas estimaciones.

Sobre la base de la evidencia actualmente disponible, la Dirección de la sociedad cree que estos cambios no producirían un impacto significativo en la situación financiera de YPF; pero los posibles cambios en los gastos proyectados como resultado en las modificaciones en las leyes o regulaciones argentinas podrían afectar los resultados de las operaciones en el largo plazo."

Analizando los informes contables de una empresa extranjera - IMPERIAL CHEMICAL INDUSTRIES (ICI), 1993 - encontramos sobre sus políticas contables y pasivos ambientales ciertos y contingentes:

"El Grupo está expuesto a los pasivos ambientales relacionados con sus operaciones del pasado, principalmente los que se refieren a los costos para subsanar daños al suelo y a las aguas subterráneas.

Las provisiones para estos costos son constituidas cuando:

- los gastos para subsanar daños son *probables* y
- los costos pueden ser *estimados* dentro de un rango razonable de resultados posibles.

El Grupo está también sujeto a las **contingencias** resultantes de las leyes y regulaciones ambientales que en el futuro puedan requerir acciones correctivas de efectos sobre el medio ambiente de disposiciones previas o vertido de sustancias químicas por parte del Grupo u otras partes.

El requerimiento final para dichas acciones y sus costos, son en sí mismos difícil de estimar, sin embargo se han constituido **provisiones** (...) de acuerdo a las políticas contables (...).

Tomando en cuenta dichas provisiones, el costo actual de implementar acciones para cumplir con las obligaciones ambientales identificables no implica modificaciones significativas para la **posición financiera del Grupo**".

Es interesante destacar que ICI también incluye en sus informes contables un apartado titulado *Aprendiendo de la experiencia - Nuestros errores en el cual informa:*

"ICI fue procesado y multado por no cumplir leyes ambientales en 11 ocasiones en 1993.

Las infracciones fueron inintencionales, pero igualmente inaceptables.

En consecuencia, nuestra meta es el **cumplimiento total con las leyes** como un requerimiento mínimo para toda nuestra operatoria.

## **CAPÍTULO VI**

### **POLÍTICA EMPRESARIA DE CONTROL AMBIENTAL**

#### **1.- Procedimientos:**

Las empresas deben encarar una **POLÍTICA DE CONTROL AMBIENTAL**, para ello sugerimos que se adopten los siguientes procedimientos:

- Conocimiento del medio ambiente llevado a cabo por la entidad y un análisis de los factores que reflejan el control ambiental respecto de los temas ambientales.
- Actuación del directorio respecto del control sobre cuestiones ambientales y sus políticas y procedimientos.
- Adopción de una filosofía gerencial y un estilo operativo en búsqueda de mejorar la posición de la empresa en temas ambientales, como ser la publicación voluntaria de informes sobre logros ambientales.
- La Organización estructural de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad para tratar con funciones operativas y requerimientos regulatorios, relacionados con el tema.
- Sistemas de Control Gerencial incluyendo la función de auditoría interna, la posición en auditoría ambiental, políticas de personal, y segregación apropiada de las tareas.

#### **2.- Políticas de Control Ambiental**

Ejemplos de políticas de control ambiental:

- a) Controlar el cumplimiento de las políticas ambientales de la empresa, al igual que las leyes y regulaciones relevantes del medio ambiente.
- b) Mantener un registro apropiado de cuestiones ambientales, por ejemplo: registros de sustancias peligrosas, desechos peligrosos, incidentes, inspecciones, ecobalances (resúmenes de la relación entre ingresos de aire, agua, energía y otros recursos naturales y salidas de productos elaborados, desechos, ventilación de gases, contaminación del agua y del terreno).

- c) Proveer información financiera que se pueda conciliar con los registros del medio ambiente.
- d) Identificar cuestiones ambientales potenciales relacionadas con contingencias que afecten a la empresa.
- e) Elaborar las estimaciones contables relacionadas con cuestiones ambientales.

### **3.- Control del riesgo ambiental para el auditor**

#### **3.1.- Medidas a tomar en consideración**

- Después de obtener un conocimiento del sistema de control interno y de la contabilidad, el auditor considera el efecto de los temas ambientales; en primer lugar tomando en cuenta el control del riesgo.
- Analiza si la entidad ha establecido políticas y diseñado procedimientos para prevenir, remediar o detectar cuestiones relacionadas con el medio ambiente, el auditor también requiere que esas personas revean las políticas y procedimientos relacionados con el medio ambiente que puedan tener efectos significativos en los estados contables.
- Como resultante de un conocimiento de los sistemas de control interno y contabilidad y de los tests de control, puede encontrar debilidades en el diseño y/u operación del sistema de control interno y contabilidad relacionadas con cuestiones ambientales.

#### **3.2.- Detección de riesgos / Procedimientos sustantivos**

- a) El nivel de detección de riesgos se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. Él considera los niveles de riesgo inherentes y de control de riesgo para determinar la naturaleza y sincronización de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de la no detección dentro de los estados contables de un error a un nivel aceptable, incluyendo cualquier error en los Estados si la entidad falla en un correcto reconocimiento.

En el curso del proceso de auditoría, por ejemplo al recopilar el conocimiento del negocio, determinar el riesgo inherente y el de control o al realizar ciertos procedimientos sustantivos, el auditor puede encontrar cierta evidencia que indique la existencia de un

riesgo de que los estados contables son incorrectos debido a cuestiones ambientales. Ejemplos de estas circunstancias son:

- ◆ La existencia de informes determinando problemas ambientales significativos realizados por expertos ambientales, auditores internos o auditores ambientales.
- ◆ La violación de las leyes y regulaciones ambientales citadas en informes de organismos de regulación.
- ◆ La inclusión del nombre de la entidad en un plan de conocimiento público para la restauración de la contaminación del suelo.
- ◆ Comentarios relacionados con cuestiones ambientales incluidos en informes de los abogados.
- ◆ Evidencia que indique la compra de bienes y servicios relacionados con cuestiones ambientales, que son inusuales en la actividad de la empresa.
- ◆ Honorarios inusuales relacionados con temas legales del medio ambiente o pago de multas como resultado a una violación de las leyes o regulaciones ambientales.
- ◆ En estas circunstancias el auditor debe considerar la necesidad de determinar nuevamente el riesgo inherente y el riesgo de control y el impacto resultante en la determinación del riesgo.

### **EVIDENCIAS DE RIESGO**

#### 4.- Procedimientos sustantivos diseñados para detectar posibles errores en los Estados Contables relacionados con las cuestiones ambientales

- ♣ *Análisis de las minutas de las reuniones importantes de la gerencia y de sus informes.*
- ♣ *Procedimientos analíticos con datos cuantitativos del medio ambiente e información financiera del tema.*
- ♣ *Revisión y examen de los procedimientos utilizados por la gerencia para desarrollar estimaciones e informes contables.*
- ♣ *Utilización de una estimación de un experto independiente para compararla con la contable.*
- ♣ *Revisión de hechos posteriores que confirmen la estimación realizada.*
- ♣ *Consultas con expertos ambientales, auditores internos y auditores del medio ambiente.*
- ♣ *Consultas con los abogados de la empresa.*

#### **PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**

#### 5.- Problemas contables que pueden derivar del tratamiento de los temas ambientales

- Los pasivos ambientales generalmente **CONTINGENTES** pueden no estar basados en obligaciones contractuales.
- Las estimaciones contables pueden tener una gama muy amplia de **VALORES RAZONABLES**.
- Algunas leyes ambientales son de difícil interpretación.

## CAPÍTULO VII

### INFORMES CONTABLES ESQUEMÁTICOS REFERIDOS AL MEDIO AMBIENTE

Desarrollo del Proyecto EC-028 - Conferencia de Luisa Fronti de García: Día de la Investigación - noviembre 1997 - Sala de Consejo Directivo - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (cuadro resaltador)

#### ESTUDIO DE IMPACTO AMBIENTAL DE UN PROYECTO (Banco Interamericano de Desarrollo)

- EFECTOS NOCIVOS
- APORTES POSITIVOS
- SEGURIDAD, RUIDO, RADIACIÓN, ETC.
- DESPERDICIOS SÓLIDOS, LÍQUIDOS, GASES
- ELIMINACIÓN O RECICLAJE DE SUBPRODUCTOS
- RECOMENDACIONES Y REGLAMENTACIONES LOCALES
- TRATAMIENTO DE EFLUENTES Y MEJORAS PREVISTAS

#### PROPUESTA DE RESOLUCIÓN TÉCNICA SOBRE MEDIO AMBIENTE - TEMARIO

##### CONSIDERANDOS

- NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL INTERNACIONAL
- MARCO LEGAL VIGENTE EN ARGENTINA
- REQUISITOS DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA, ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA, etc.
- COMERCIO INTERNACIONAL

##### RESOLUCIÓN

##### RUBRO DE ACTIVOS

- CRÉDITOS
- INVERSIONES
- BIENES DE USO
- BIENES DE CAMBIO
- INTANGIBLES

##### RUBROS DE PASIVO

- DEUDAS CIERTAS
- DEUDAS CONTINGENTES

##### CAPITAL AMBIENTAL

**BALANCE ECOLÓGICO**  
**(Unidades monetarias)**

- I. BIENES DE CAMBIO Y DE USO AMBIENTALES ADECUADOS**
  - Bienes de cambio reciclables
  - Bienes de uso que reducen la contaminación
- II. FLUJOS VINCULADOS CON LA UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DE USO AMBIENTALMENTE ADECUADOS**
  - Amortizaciones
  - Servicios de terceros
  - Subvenciones

**PAÍSES QUE TIENEN NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL**  
**(ESPECÍFICA)**

**U.S.A. - S.E.C.**

- **INFORME ANUAL SOBRE "GENERACIÓN DE RESIDUOS PELIGROSOS"**
- **INFLUENCIA SOBRE:**
  - 1.- INVERSIONES DE CAPITAL**
  - 2.- RESULTADOS**
  - 3.- COMPETITIVIDAD**

**FRANCIA**

- **PROPUESTA BALANCE ECOLÓGICO**

**BRASIL: COMISIÓN DE VALORES MOBILIARIOS****RECOMIENDA:****"INFORME JUNTA DIRECTIVA"**

- **INVERSIONES DESTINADAS A PROTEGER EL MEDIO AMBIENTE**
- **PASIVOS (AMBIENTALES) CONTINGENTES**
- **EFFECTO SOBRE CONTINUIDAD**

**NORMAS LEGALES VIGENTES EN ARGENTINA SOBRE MEDIO AMBIENTE**

- **CONSTITUCIÓN ARGENTINA (REFORMA DE 1994)**
- **LEY N° 24.051/91 - RESIDUOS PELIGROSOS**
- **LEY 11.**

<b>EXXON CORPORATION</b>	
<b>COSTO DIRECTO CONTABILIZADO</b>	<b>1.250M</b>
<b>COSTO SEGUROS CONTRATADOS</b>	<b>400M</b>
<b>COSTO PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>	<b>850M</b>
<b>PÉRDIDAS VIDA SILVESTRE</b>	<b>????M</b>
<b>PÉRDIDAS COMUNIDAD VECINA</b>	<b>????M</b>

<b>GASTOS LIMPIEZA DE LAS AGUAS (pagados)</b>	<b>3.000M</b>
<b>MONTO DEMANDA</b>	<b>5.000M</b>
<b>BAJA COTIZACIÓN ACCIONES</b>	
<b>Situación Actual:</b>	
<b>CONTABILIZACIÓN DE PREVISIÓN PARA DERRAMES DE PETRÓLEO</b>	

## **CAPÍTULO VIII**

### **Comité Internacional de Normas Contables (I.A.S.C.). Propuesta de Norma Internacional de Contabilidad (I.A.S.). Provisiones, contingencias de pérdida y contingencias de ganancia. Borrador 59 (borrador 1997)**

A continuación se efectúa una traducción parcial y libre de los párrafos y anexos pertinentes al tema de PASIVOS AMBIENTALES<sup>1</sup>.

#### **1.- PROVISIONES. RECONOCIMIENTO. OBLIGACIÓN (Borrador 59-1997)**

##### **"Párrafo 14**

Una provisión debe ser reconocida únicamente cuando:

- a) una empresa tiene una obligación actual, legal o implícita, de transferir beneficios económicos como resultado de hechos del pasado; y
- b) se puede efectuar una estimación razonable de la obligación.

##### **Párrafo 16**

(...) Una **obligación implícita** (no legal) surge de los hechos de una situación concreta; en cambio una **obligación legal** surge del funcionamiento de la ley (por ejemplo contratos o estatutos).

##### **Párrafo 17**

Algunos ejemplos que incluyen **obligaciones implícitas** son:

- a) un comercio minorista que habitualmente efectúa reintegros de compras a los clientes insatisfechos, aunque no exista una obligación legal de hacerlo, no puede alterar esta política sin causar un daño irreparable a su imagen; y
- b) una empresa que ha detectado contaminación en los terrenos que rodean su planta de producción. La empresa no está legalmente obligada a efectuar la limpieza, pero por un interés en su reputación a largo plazo, su vinculación con la comunidad de la zona y por sus políticas publicadas y sus acciones del pasado está obligada a hacerlo.

---

<sup>1</sup> Coordinación y Control: Luisa FRONTI DE GARCÍA - Traducción libre y parcial del inglés: Inés Mercedes GARCÍA FRONTI

### **Párrafo 18**

Determinar si una **obligación implícita** existe es frecuentemente más dificultoso que determinar una **obligación legal** y en muchas situaciones puede ser necesario el uso del criterio para determinar su existencia.

(...) una consideración a tener en cuenta es que la empresa no tiene más alternativa que efectuar la transferencia (de beneficios económicos), y esto implica que no hay posibilidad de elección. En los casos en que la empresa tiene capacidad de elección para efectuar un pago, no existe un pasivo y no se reconoce una provisión. De esto se deriva que una decisión del directorio no es suficiente para el reconocimiento de una provisión.

Cuando existe una decisión que no implica una obligación, la empresa retiene la capacidad de revertir la decisión y en consecuencia de que desaparezca el desembolso. Por ejemplo, un directorio puede resolver que la empresa reparará un defecto que ha sido recientemente descubierto en uno de sus productos pero dada la naturaleza del defecto los compradores del producto no esperan que la empresa haga esto. Hasta que la empresa haga público este ofrecimiento o se compromete de alguna otra manera a efectuar las reparaciones, no existe obligación, implícita o de otro tipo, más allá de las que surgen del estatuto vigente o de los derechos contractuales de los clientes.

### **Párrafo 19**

La otra condición para determinar si una empresa puede reconocer una provisión es que la obligación legal o implícita surja como resultado de una situación del pasado. La mera intención o necesidad de comprometer un desembolso relacionado con situaciones del futuro no es suficiente para generar una obligación.

Por ejemplo, con el objeto de aumentar la competitividad, la gerencia de una empresa puede decidirse a utilizar determinado capital para efectuar desembolsos en el futuro. Esta no es una decisión que por sí misma genere una obligación.

Otro ejemplo: una empresa necesita efectuar un gasto considerable para efectuar una reparación o una restauración mayor cada determinada cantidad de años con el objeto de continuar en el negocio (por ejemplo, entrar una embarcación en el dique cada determinada cantidad de años).

Una obligación sólo puede surgir cuando la reparación se ha efectuado y la empresa está obligada a pagar a un tercero por el trabajo. En lugar de la provisión es reconocida la depreciación de una parte significativa de un activo de una forma apropiada para tomar en cuenta el consumo actual de los beneficios económicos de los activos. (De este abordaje se deriva un gasto que es reconocido

en el Estado de Resultados en forma similar a la práctica vigente). Sin embargo, el gasto toma la forma de amortización, reconociéndose el consumo de los beneficios económicos del activo, como así también la provisión).

Cuando el desembolso se efectúa es incorporado al monto del activo porque se espera que proporcione beneficios en el transcurso del presente ejercicio (ver la I.A.S. N° 16, Propiedad, Planta y Equipo, párrafos 27 y 28). En algunas circunstancias, una empresa pueda encontrarse ante una obligación legal o implícita para mantener los activos en un determinado nivel, con el objeto de hacer factible el continuar operando con los mismos. Aún en estas circunstancias el tratamiento contable es reconocer la depreciación de una forma apropiada que tome en cuenta el consumo actual de los beneficios económicos de los activos. El compromiso de la empresa no va más allá de mejorar de sus propios activos. Para hacer esto, la empresa no cambia el monto de sus activos netos y ninguna desviación se reconocerá como una provisión. Sin embargo cuando el desembolso se efectúa, los beneficios económicos consumidos previamente son restituidos y en ese momento el desembolso es capitalizado.

#### **Párrafo 20**

Las provisiones no se efectúan para los riesgos generales de la empresa porque ellos no generan obligaciones que tengan existencia a la fecha de cierre de los estados contables.

#### **Párrafo 21**

En el párrafo 14 se requiere que una provisión sea efectuada únicamente si la empresa tiene una obligación de transferir beneficios económicos futuros y no tiene otra alternativa. La mera existencia de contaminación ambiental, aún causada por las actividades de la entidad, no es en sí misma motivo de una obligación. A menos que la empresa esté obligada (legal o implícitamente) a incurrir en costos para remediar la contaminación, no existe un pasivo y no debe ser reconocida la provisión.

#### **Apéndice 1**

##### **Ejemplos ilustrativos**

##### **Costos ambientales**

Una empresa opera una planta sobre un terreno que ha sido contaminado por productos químicos utilizados en el proceso productivo. No existe una obligación legal o de otro tipo para la empresa para limpiar la contaminación.

En este caso, no se reconoce una provisión porque no hay una obligación presente para la empresa de hacerlo y la provisión no es permitida por lo expuesto en el párrafo 14.

Por otro lado, si existe una obligación legal para la empresa de efectuar la limpieza de la contaminación, existe una obligación y se debe efectuar la provisión.

Adicionalmente, cuando la empresa ha establecido una política de normas ambientales que van más allá de las legales y en las que se establece claramente que la contaminación debe ser subsanada se debe efectuar la provisión, porque por un interés en la reputación de la empresa y por su vinculación con la comunidad de la zona en la cual opera existe una obligación implícita (párrafos 16 a 18 del borrador)."

## **2.- Determinación de los Valores de Activos y Pasivos Adquiridos en los casos de Fusión por compra (Párrafos 38 y 39) EXPOSURE DRAFT (E61)<sup>2</sup>**

"38 - Los valores justos de activos y pasivos identificables existentes el día de la adquisición no son afectados por la intención del adquirente respecto del uso futuro de dichos activos y pasivos.

39 - Los lineamientos generales para llegar a los valores justos de activos y pasivos adquiridos son como sigue:

- a) valores negociables a sus valores actuales de mercado;
- b) valores no negociables a valores estimados que toman en consideración características como razón precios - utilidades, rendimientos de dividendos y tasas esperadas de crecimiento de valores comprables de empresas con similares características;
- c) documentos por cobrar a los valores actuales de las cantidades por recibir, determinados según tasas de interés actuales apropiadas, menos provisiones para falta de cobro y costos de cobranza, si es necesario. Sin embargo, no se requiere descuento para cuentas por cobrar a corto plazo cuando la diferencia entre la cantidad nominal del documento por cobrar y la cantidad descontada no es sustancial;
- d) inventarios:
  - (i) productos terminados y mercancía a precios de venta menos la suma de: (a) los costos por disposición y (b) una cantidad razonable por utilidad por el esfuerzo de venta del adquirente basada en la utilidad para productos terminados o mercancías similares;
  - (ii) trabajo en proceso a precios de venta de productos terminados menos la suma de: (a) costos para completar; (b) costos por

<sup>2</sup> Coordinación y corrección Luisa Fronti de García - Traducción libre del inglés (parcial) Santiago Scaminaci

disposición y (c) una cantidad razonable por utilidad por el esfuerzo de terminación y venta basada en la utilidad para productos terminados similares; y

(iii) materias primas a costos actuales de reposición;

e) terreno y edificios: a su valor de mercado;

f) planta y equipo

(i) a su valor de mercado determinado por valuación. Cuando no hay evidencia de valor de mercado por la naturaleza especializada de la planta y equipo o porque estas partidas rara vez se venden, excepto como parte de un negocio en marcha, se valúan a su costo de reposición depreciado;

g) activos intangibles, como derechos por patentes y licencias a valores justos, determinados de la siguiente manera:

1) En primer lugar en caso de existir un mercado, según define la I.A.S.<sup>3</sup> 'Activo Intangible';

2) Si no existe un mercado, utilizando la mejor información disponible respecto del monto que una empresa hubiese pagado por el activo en un mercado de libre competencia entre partes interesadas. El valor justo se estima descontando los flujos futuros de fondos sólo si el activo puede generar flujo de fondos que se pueden atribuir específicamente al mismo y que es (el flujo de fondos) independiente en forma total de los flujos de fondos de otros activos o grupo de activos utilizados en la misma actividad de la empresa;

h) activos u obligaciones de beneficios de empleados netos para planes definidos de beneficios al valor presente según la obligación definida menos el valor real de cualquier activo del plan. Sin embargo, un activo sólo es reconocido al grado que sea probable que estará disponible para la empresa de manera de un reembolso del plan o una reducción de contribuciones futuras;

i) activos y pasivos por impuestos, según la cantidad de beneficios por impuestos originada por pérdidas por impuestos o los impuestos pagaderos respecto de la utilidad o pérdida neta, ponderada desde la perspectiva de la entidad o grupo combinado resultante de la adquisición.

El activo o pasivo por impuesto se determina después de hacer la provisión por el efecto de impuestos por restablecer los activos y

<sup>3</sup> I.A.S. 'Activos Intangibles' se refiere a la futura NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD sobre Activos Intangibles de la cual existe un borrador de exposición revisado (E60) 'Activos Intangibles' publicado en forma simultánea con este borrador de exposición. El período para envío de opiniones finaliza el 15 de noviembre de 1997.

pasivos identificables a sus valores justos y no se descuenta. El activo de impuesto incluye cualquier impuesto diferido por parte del adquirente que no fue reconocido antes de la combinación de negocios pero sí como consecuencia de esta combinación según I.A.S. N° 12;

- j) cuentas y documentos por pagar, deudas a largo plazo, pasivos, réditos y otras reclamaciones pagaderas a valores presentes de cantidades a ser desembolsadas al saldar al vencimiento el pasivo, determinadas a tasas de interés actuales apropiadas. Sin embargo, no se requiere descuento para pasivos a corto plazo cuando la diferencia entre la cantidad nominal del pasivo y la cantidad descontada no es sustancial; y
- k) contratos desfavorables onerosos y otros pasivos de la adquisición a valores presentes de cantidades a ser desembolsadas al saldar el vencimiento la obligación, determinadas a tasas de interés actuales apropiadas.

Algunos de los precedentes lineamientos suponen que los valores justos se determinarán con el uso de descuento. Cuando los lineamientos no se refieren al uso de descuento, puede o no usarse el descuento para determinar los valores justos de los activos y pasivos identificables.

## **I.A.S.C.**

### ***Intangible Assets Exposure Draft (E 60)***<sup>4</sup>

#### **3.- Activos Intangibles . Párrafos 29 a 32.**

"Una combinación de negocios o sea una adquisición, ocurre cuando una empresa obtiene el control de los activos netos y las operaciones, incluyendo el valor llave, de otra empresa. (Ver I.A.S. 22 Combinación de Negocios). Esta Combinación de Negocios tiene lugar cuando se adquiere las acciones de la otra empresa o cuando se adquiere parte o todas las operaciones de la otra empresa junto a parte o todos los activos de la misma. Para el propósito de esta norma, si un Activo Intangible es adquirido como parte de esta combinación de negocios, el costo de este activo intangible es su VALOR JUSTO al momento de la adquisición.

Juicios de valor son necesarios para determinar si el costo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios puede ser medido con la suficiente fiabilidad para lograr el propósito de reconocerlo en forma separada. Los precios de cotización de mercado en un mercado activo, son las mediciones de costos más fiables de todos. (ver párrafos 57 y 58). El precio correcto de

<sup>4</sup> Coordinación y Corrección Luisa Fronti de García - Traducción libre del inglés (parcial) Santiago Scaminaci.

mercado suele ser el precio corriente de oferta. Si no esta a disposición este precio corriente, el precio de la transacción más reciente puede proveer una base a partir de la cual se puede estimar el costo, considerando que no han existido grandes cambios económicos entre la fecha de la transacción y la fecha de la estimación del costo del activo .

Si no existe un mercado para dicho activo, el costo se basa en la mejor información disponible del monto que una empresa hubiese pagado al momento de la adquisición, por ese activo en un mercado de libre competencia entre partes interesadas. Por ejemplo, el costo de puede estimar descontando los flujos futuros de fondos estimados para ese activo; si y solo si, este activo intangible puede generar flujo de fondos que pueden atribuirse específicamente a dicho activo y que son independientes en su totalidad respecto de flujo de fondos de otros activos o grupo de activos, utilizados en la misma actividad económica. Sin embargo, es generalmente difícil la utilización de esta técnica para obtener el costo de un activo intangible; ya que en muchos casos, los flujos futuros de fondos derivan de una combinación de activos tangibles, activos intangibles y valor llave que en forma conjunta generan una corriente de ingresos. El resultado es que es que ningún flujo de fondos es exclusivo del activo intangible .

De acuerdo a esta norma y a I.A.S. 22 para el reconocimiento de activos y pasivos identificables:

a) Si el costo de un activo intangible comprado como parte de una combinación de negocios o sea una compra que no se puede medir fehacientemente, el activo no es reconocido como un activo intangible separado pero es incluido en el valor llave.

b) Un comprador reconoce un activo intangible que concuerda con el criterio de reconocimiento establecido en los párrafos 18 y 20-21 aunque este activo intangible no haya sido reconocido en los Estados Financieros del adquirente .

**Párrafo 57:** Para los propósitos de medición, esta Norma requiere que el valor justo de un activo intangible revaluado sea determinado en base a un mercado activo. Esto es así, ya que normalmente no existe otra medición fiable del valor justo de un activo intangible que pueda ser verificado objetivamente .

**Párrafo 58:** Es muy poco común que un mercado activo con las características descritas en el párrafo 8 exista para activos intangibles. Por ejemplo, en ciertas jurisdicciones puede existir un mercado activo de licencias de taxis de libre transferencia o de licencias para pescar; sin embargo, no puede existir un mercado activo para marcas, diarios, patentes, derechos de autor de música, libros, o películas ya que cada activo es único. Además, aunque los activos intangibles se compran y venden, existen negociaciones individuales entre cada comprador y vendedor y las transacciones

son infrecuentes. Por estas razones, el precio pagado por un activo puede no ser relevante a la hora de determinar el precio de otro activo, sumado a esto el hecho de no siempre ser públicos dichos precios.

**Párrafo 18:** Un activo intangible debe ser reconocido si y solo si :

a) Es probable que futuros beneficios económicos atribuibles específicamente a dicho activo fluyan hacia la empresa.

b) El costo de dicho activo se puede medir en forma fiable.

**Párrafo 20:** Es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles en forma específica a dicho activo fluyan hacia la empresa si y solo si la empresa puede demostrar:

a) Como el activo intangible va a incrementar el ingreso neto de los beneficios económicos futuros de la empresa.

b) La habilidad e intención de la empresa de utilizar el activo intangible .

c) La posibilidad de poseer por parte de la empresa las técnicas y recursos necesarios como para poder obtener los beneficios futuros económicos esperados.

**Párrafo 21:** Una empresa debería valorar la posibilidad de beneficios económicos futuros a partir de parámetros razonables que representen la mejor estimación realizada por la gerencia de las probables condiciones económicas futuras que van a existir durante la vida útil del activo. El mayor peso se le debería dar a las pruebas que se pueden verificar objetivamente.

**Definiciones del párrafo 8:**

Mercado activo existe si y solo si se dan las siguientes condiciones:

a) Son homogéneos los productos comercializados.

b) Existen a todo momento compradores y vendedores interesados.

c) Los precios están disponibles al público.

Valor justo de un activo es el monto por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas, en un mercado de libre competencia.

Activos intangibles son activos no monetarios sin ninguna sustancia física que son utilizados en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios para alquilarlos a terceros o para propósitos administrativos:

- a) Son identificables.
- b) Son controlados por la empresa como resultado de un acontecimiento pasado .
- c) Se espera de los mismos beneficios económicos futuros.

**International Accounting Standards Committee (IASC)  
Proposed International Accounting Standard (Proposed IAS)  
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets  
Exposure Draft 59<sup>5</sup>**

**4.- Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**

**Objetivo:**

El objetivo de esta Norma es asegurar que:

- a) Las provisiones sean reconocidas y medidas en bases consistentes y que se expone suficiente información a través de notas a los Estados Contables para permitir a los usuarios establecer el monto, momento de ocurrencia y naturaleza de las mismas y;
- b) Las contingencias sean reconocidas y medidas en bases consistentes y que se expone suficiente información a través de notas a los Estados Contables para permitir a los usuarios entender la naturaleza y el monto de las mismas así como también la incertidumbre relacionada con la salida futura de dinero provocada por estas contingencias.

**Alcance:**

- 1- Esta Norma es de aplicación a todas las empresas a la hora de contabilizar provisiones y contingencias.
- 2- Esta Norma es de aplicación a todas las provisiones y contingencias excepto aquellas que tienen requerimientos específicos en otras Normas Internacionales de Contabilidad.
- 3- Los siguientes temas están contenidos en otras Normas Internacionales de Contabilidad. En caso en que otra Norma contenga requerimientos más específicos, las provisiones y contingencias deben guiarse por dichas Normas más que por los requerimientos establecidos en la presente Norma:

- a) Contratos de construcción (ver NIC 11)
- b) Costos por beneficios de retiro (ver NIC 19)
- c) Impuestos sobre la renta (ver NIC 12)
- d) Arrendamientos (Ver NIC 17)

---

<sup>5</sup> Coordinación y corrección Luisa Fronti de García - Traducción libre del inglés (parcial) Santiago Scaminaci.

4- Esta Norma se refiere únicamente a las provisiones que son pasivos. En algunos países la palabra "provisión" es también utilizada para referirse a partidas tales como depreciación o deudas inciertas, estas son ajustes al valor de los activos llevados según libros y no están consideradas en esta Norma.

5- Otras Normas Internacionales de Contabilidad especifican si determinadas salidas que han sido incurridas deben ser tratadas como activo o como gasto. Estas cuestiones no son tratadas en esta Norma. La presente Norma no exige ni prohíbe que los costos, cuando se reconoce una provisión en determinadas circunstancias sean capitalizados. Esta Norma en cambio, se refiere a la situación en que una provisión se reduce a través de un recupero anticipado, o que dicho recupero se informe como un activo separado.

6- La contabilización de desvalorización de activos es tratada en la Norma "Desvalorización de Activos" emitida por el I.A.S.

7- Los requerimientos de esta Norma son de aplicación a las provisiones por reestructuración (reingeniería) incluyendo el caso de discontinuidad de la producción. Si una empresa reconoce una provisión por reestructuración debido a una discontinuidad de la producción existen adicionales requerimientos de presentación y exposición. Estos requerimientos adicionales se establecen en la Norma "discontinuidad de la producción" emitida por el I.A.S.

8- Los párrafos referidos a medición establecidos en esta Norma no son de aplicación a las provisiones de las pólizas de las compañías de seguros.

9- El marco contable para compañías de seguros se encuentra permanentemente bajo análisis. Por este motivo, los párrafos referidos a medición establecidos en esta Norma no son hoy en día, de aplicación a las provisiones de compañías de seguros resultantes de pólizas de seguros. Sin embargo, esta Norma estimula a las compañías de seguros a la adopción de los criterios de medición establecidos en esta Norma cuando sea posible. Para el propósito de esta Norma, una póliza de seguros es un contrato que expone al asegurador a identificar el riesgo de siniestros de eventos y circunstancias ocurridos o descubiertos dentro de un período de tiempo determinado, incluyendo muerte (en caso de una pensión anual, la estimación de vida del beneficiario de la pensión), enfermedades, discapacidades, daños (siniestros) a la propiedad inmueble, daños a terceros. Los requerimientos de esta Norma son de aplicación a las provisiones de las compañías de seguros siempre que no sean las resultantes de una provisión de una póliza de seguros.

#### **Definiciones**

10- Las siguientes palabras son utilizadas en esta Norma con el significado especificado a continuación:

**Provisión:** Es un pasivo del cual el monto y momento de la erogación que es necesario llevar a cabo es incierto.

Un **pasivo** es una obligación presente de una empresa que surge de eventos pasados, de los cuales se espera por parte de la empresa partir de salidas de dinero generación de beneficios económicos.

Una **reestructuración (re ingeniería)** es un programa que es planeado y controlado por la gerencia de la empresa que implica modificaciones significativas respecto de:

a) El alcance de un negocio llevado a cabo por la empresa; o

b) La manera en que ese negocio es dirigido.

Una **contingencia** es una situación que surge de eventos pasados, que existe a la fecha de cierre de los Estados Contables dando origen a un activo o pasivo cuya salida (outcome) va a ser confirmada únicamente con la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros, siendo estos eventos inciertos e incontrolables por parte de la empresa.

1- Las provisiones son pasivos y no son un elemento distintivo en los Estados Contables (Financieros)

2- Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos como proveedores o gastos a pagar. La característica distintiva de la provisión es la incertidumbre respecto del momento o del monto de la erogación futura.

En cambio:

"Proveedores" es un pasivo a pagar por bienes y servicios que han sido recibidos y facturados o acordados con el proveedor

"Gastos a pagar" son pasivos a pagar por bienes y servicios que han sido recibidos o entregados pero no han sido facturados o acordados formalmente con el proveedor. Aunque a veces es necesario estimar el monto o momento de los gastos por pagar, la incertidumbre es generalmente mucho menor que en el caso de las provisiones. Los gastos a pagar son generalmente informados junto a otras deudas como parte del comercio de la empresa mientras que las provisiones son generalmente informadas en forma separada.

3- Algunas de las siguientes actividades pueden encuadrarse dentro del concepto de reestructuración (re ingeniería):

a) Venta o finalización de una línea de producción

b) El cierre y traslado de una planta de producción a otra.

c) Cambios en la estructura de la gerencia, por ejemplo la eliminación de un abogado de la gerencia.

d) Reorganizaciones elementales, aquellas que tienen un efecto significativo en la naturaleza de las operaciones de la empresa.

**Provisiones:**

**Reconocimiento:**

1- Una provisión debe reconocerse únicamente cuando:

a) Una empresa tiene una obligación actual legal o implícita de transferir beneficios económicos como resultado de hechos del pasado; y

b) Se puede realizar una estimación razonable de la obligación.

Una obligación presente (actual) existe cuando la empresa no tiene otra alternativa más que la de realizar la transferencia de beneficios económicos.

1- Una de las consideraciones a tener en cuenta para saber si una empresa debe reconocer una provisión es saber si la empresa tiene una obligación presente (actual) debiendo incurrir en una erogación y no teniendo otra alternativa. Como otra empresa no puede ser la parte interesada que recibe la erogación y la parte que realiza la tarea (no puede ser ambas partes), una obligación implica la participación de dos partes independientes, la empresa y otra parte. Sin embargo, no es necesario conocer la identidad de la parte a la cual se le debe la obligación para que pueda existir esta obligación.

2- Generalmente las obligaciones de una empresa son del tipo legal en la cual una tercera persona ajena a la empresa tiene el derecho legal para obligar a la empresa a saldar la deuda. Pero como se ha dicho en el párrafo 60 del Marco Conceptual de la Preparación y Presentación de Estados Contables (financieros), una obligación legal no siempre es necesaria:

".....las obligaciones también surgen de las actividades corrientes de la empresa, de la clientela y del deseo de mantener buenas relaciones de negocios"

A veces las acciones del management de la empresa o de sus representantes o los cambios en el ambiente económico influyen directamente sobre las expectativas y las acciones de aquellas personas que están fuera de la empresa (terceros) y aunque legalmente no tienen ningún derecho, tienen otro tipo de sanciones que dejan a la empresa sin otra alternativa más que realizar una erogación. Estas erogaciones son a veces llamadas obligaciones implícitas, una obligación implícita es aquella que surge en hechos

de circunstancias particulares. En cambio, una obligación legal emana de la Ley (contratos, estatutos, etc.)

3- Algunos ejemplos que incluyen obligaciones implícitas son:

a) Un comercio minorista que habitualmente efectúa reintegros de compras a los clientes insatisfechos, aunque no exista una obligación legal de hacerlo, no puede alterar esta política sin causar un daño irreparable a su imagen; y

b) Una empresa que ha detectado contaminación en los terrenos que rodean su planta de producción. La empresa no está legalmente obligada a efectuar la limpieza, pero por un interés en su reputación a largo plazo, su vinculación con la comunidad de la zona y por publicidad de sus políticas y acciones del pasado está obligada a hacerlo.

1- Determinar si una obligación implícita existe es frecuentemente más difícil que determinar una obligación legal y en muchos casos puede ser necesario criterio razonable para determinar su existencia. Como ha sido expresado oportunamente, una consideración a tener en cuenta es que la empresa no tiene más alternativa que efectuar la transferencia (de beneficios económicos), y esto implica que no hay alternativa. En los casos en que la empresa tiene capacidad de elección para efectuar un pago, no existe un pasivo y no se reconoce una provisión. De esto se deriva que una decisión del directorio no es suficiente para el reconocimiento de una provisión. Cuando existe una decisión que no implica una obligación la empresa retiene la capacidad de revertir la decisión y en consecuencia retiene la capacidad que desaparezca el desembolso. Por ejemplo, un directorio puede resolver que la empresa reparará un defecto que ha sido recientemente descubierto en uno de sus productos pero dada la naturaleza del defecto, los compradores del producto no esperan que la empresa haga esto. Hasta que la empresa hace público este ofrecimiento o se compromete de alguna otra manera a efectuar las reparaciones, no existe obligación, implícita o legal, más allá de la que surge del estatuto vigente o de los derechos contractuales con los clientes.

2- La otra condición para determinar si una empresa puede reconocer una provisión es que la obligación legal o implícita surja como resultado de una situación del pasado. La mera intención o necesidad de comprometer un desembolso relacionado con situaciones del futuro no es suficiente para generar una obligación. Por ejemplo, con el objeto de aumentar la competitividad, la gerencia de una empresa puede decidirse a utilizar un determinado capital para efectuar desembolsos en el futuro. Esta no es una decisión que por sí misma genere una obligación. Otro ejemplo: Una empresa necesita efectuar un gasto considerable para efectuar una reparación o una restauración mayor cada determinada cantidad de años con el objeto de continuar en el negocio (por ejemplo, entrar una embarcación el dique cada determinada cantidad de años). Una

obligación sólo puede surgir cuando la reparación se ha efectuado y la empresa está obligada a pagar a un tercero por el trabajo. En lugar de la provisión es reconocida la depreciación de una parte significativa del activo de una forma adecuada tomando en cuenta el consumo actual de los beneficios económicos del activo. (De este abordaje se deriva un gasto que es reconocido en el Estado de Resultados en forma similar a la práctica vigente). Sin embargo, el gasto toma la forma de amortización, reconociéndose el consumo de los beneficios económicos del activo, en lugar del reconocimiento de una provisión. Cuando el desembolso se efectúa, es incorporado al monto del activo porque se espera que proporcione beneficios en periodos posteriores al presente ejercicio (Ver IAS 16, Propiedad, Planta y Equipo, párrafos 27 y 28). En algunas circunstancias, una empresa puede encontrarse ante una obligación legal o implícita para mantener los activos en un determinado nivel, con el objeto de hacer factible el continuar operando con los mismos. Aún en estas circunstancias el tratamiento contable es reconocer la depreciación de una forma apropiada que tome en cuenta el consumo actual de los beneficios económicos de los activos. Para hacer esto, la empresa no cambia el monto de sus activos netos y ninguna desviación se reconocerá como una provisión. Sin embargo, cuando el desembolso se efectúa, los beneficios económicos consumidos previamente son restituidos y el desembolso capitalizado.

3- Las provisiones no se efectúan para los riesgos generales de la empresa porque ellos no generan obligaciones que tengan existencia a la fecha de cierre de los Estados Contables.

4- En el párrafo 14 se requiere que una provisión sea efectuada únicamente si la empresa tiene una obligación de transferir beneficios económicos futuros y no tiene otra alternativa. La mera existencia de contaminación ambiental, aún causada por las actividades de la entidad, no es en sí misma motivo para que surja una obligación. A menos que la empresa esté obligada (legal o implícitamente) a soportar costos para remediar la contaminación, no existe ningún pasivo y no debe ser reconocida la provisión.

## **CAPÍTULO IX**

### **1.- Leyes que protegen el Medio Ambiente. Pautas de control a seguir por las empresas**

#### **1.1.- LEY N° 24.051<sup>1</sup> - Ley de Residuos Peligrosos**

##### **"CAPÍTULO I - Del ámbito de aplicación y disposiciones generales**

**Art. 1° - La generación, manipulación, transporte, tratamiento y disposición final de residuos peligrosos quedarán sujetos a las disposiciones de la presente ley, cuando se tratare de residuos generados o ubicados en lugares sometidos a jurisdicción nacional o, aunque ubicados en territorio de una provincia estuvieren destinados al transporte fuera de ella, o cuando, a criterio de la autoridad de aplicación, dichos residuos pudieran afectar a las personas o el ambiente más allá de la frontera de la provincia en que se hubiesen generado, o cuando las medidas higiénicas o de seguridad que a su respecto fuere conveniente disponer, tuvieran una repercusión económica sensible tal, que tomare aconsejable uniformarlas en todo el territorio de la Nación, a fin de garantizar la efectiva competencia de las empresas que debieran soportar la carga de dichas medidas.**

**Art. 2° - Será considerado peligroso, a los efectos de esta ley, todo residuo que pueda causar daño, directa o indirectamente, a seres vivos o contaminar el suelo, el agua, la atmósfera o el ambiente en general,**

En particular serán considerados peligrosos los residuos indicados en el Anexo I o que posean alguna de las características enumeradas en el Anexo II de esta ley.

Las disposiciones de la presente serán también de aplicación a aquellos residuos peligrosos que pudieren constituirse en insumos para otros procesos industriales.

Quedan excluidos de los alcances de esta ley los residuos domiciliarios, los radiactivos y los derivados de las operaciones normales de los buques, los que se regirán por leyes especiales y convenios internacionales vigentes en la materia.

**Art. 3° - Prohíbese la importación, introducción y transporte de todo tipo de residuos provenientes de otros países al territorio nacional y sus espacios aéreo y marítimo.**

---

<sup>1</sup> El destacado en negrita es nuestro

La presente prohibición se hace extensiva a los residuos de origen nuclear, sin perjuicio de lo establecido en el último párrafo del artículo anterior.

## ***CAPÍTULO II - Del Registro de Generadores y Operadores de Residuos Peligrosos***

**Art. 4°** - La autoridad de aplicación llevará y mantendrá actualizado un Registro Nacional de Generadores y Operadores de Residuos Peligrosos, en el que deberán inscribirse las personas físicas o jurídicas responsables de la generación, transporte, tratamiento y disposición final de residuos peligrosos.

**Art. 5°** - Los generadores y operadores de residuos peligrosos, deberán cumplimentar, para su inscripción en el Registro, los requisitos indicados en los arts. 15, 23 y 34, según corresponda.

Cumplidos los requisitos exigibles, la autoridad de aplicación otorgará el certificado ambiental, instrumento que acredita, en forma exclusiva, la aprobación del sistema de manipulación, transporte, tratamiento o disposición final que los inscriptos aplicarán a los residuos peligrosos.

**Este certificado ambiental será renovado en forma anual.**

**Art. 6°** - ...

**Art. 7°** - El certificado ambiental será requisito necesario para que la autoridad que en cada caso corresponda, pueda proceder a la habilitación de las respectivas industrias, transportes, plantas de tratamiento o disposición y otras actividades en general que generen u operen con residuos peligrosos.

**Art. 8°** - ...

**Art. 9°** - ...

**Art. 10°** - ...

**Art. 11°** - ...

## ***CAPÍTULO III - Del manifiesto***

**Art. 12°** - La naturaleza y cantidad de los residuos generados, su origen, transferencia del generador al transportista, y de éste a la planta de tratamiento o disposición final, así como los procesos de tratamiento y eliminación a los que fueren sometidos, y cualquier otra operación que respecto de los mismos se realizare, quedará documentada en un instrumento que llevará la denominación de 'manifiesto'.

**Art. 13°** - Sin perjuicio de los demás recaudos que determine la autoridad de aplicación el manifiesto deberá contener:

- a) Número serial del documento;**
- b) Datos identificatorios del generador, del transportista y de la planta destinataria de los residuos peligrosos, y sus respectivos números de inscripción en el Registro de Generadores y Operadores de Residuos Peligrosos;**
- c) Descripción y composición de los residuos peligrosos a ser transportados;**
- d) Cantidad total - en unidades de peso, volumen y concentración - de cada uno de los residuos peligrosos a ser transportados; tipo y número de contenedores que se carguen en el vehículo de transporte;**
- e) Instrucciones especiales para el transportista y el operador en el sitio de disposición final;**
- f) Firmas del generador, del transportista y del responsable de la planta de tratamiento o disposición final.**

#### **CAPÍTULO IV - De los generadores**

**Art. 14°** - Será considerado generador, a los efectos de la presente, toda persona física o jurídica que, como resultado de sus actos o de cualquier proceso, operación o actividad, produzca residuos calificados como peligrosos en los términos del art. 2° de la presente.

**Art. 15°** - Todo generador de residuos peligrosos, al solicitar su inscripción en el Registro Nacional de Generadores y operadores de Residuos Peligrosos deberá presentar una declaración jurada en la que manifieste, entre otros datos exigibles, lo siguiente:

- a) Datos identificatorios:** Nombre completo o razón social; nómina del directorio, socios gerentes, administradores, representantes y/o gestores, según corresponda; domicilio legal;
- b) Domicilio real y nomenclatura catastral de las plantas generadoras de residuos peligrosos; características edilicias y de equipamiento;**
- c) Características físicas, químicas y/o biológicas de cada uno de los residuos que se generen;**
- d) Método y lugar de tratamiento y/o disposición final y forma de transporte, si correspondiere, para cada uno de los residuos que se generen.**

- e) Cantidad anual estimada de cada uno de los residuos que se generen;
- f) Descripción de procesos generadores de residuos peligrosos;
- g) Listado de sustancias peligrosas utilizadas;
- h) Método de evaluación de características de residuos peligrosos;
- i) Procedimiento de extracción de muestras;
- j) Método de análisis de lixiviado y estándares para su evaluación
- k) Listado del personal expuesto a efectos producidos por las actividades de generación reguladas por la presente ley, y procedimientos precautorios y de diagnóstico precoz.

Los datos incluidos en la presente declaración jurada serán actualizados en forma anual.

**Art. 16° - ...**

**Art. 17° - ...**

**Art. 18° - ...**

**Art. 19° - ...**

**Art. 20° - ...**

**Art. 21° - ...**

**Art. 22° - ...**

#### ***CAPÍTULO V - De los transportistas de residuos peligrosos***

**Art. 23° - ...**

**Art. 24° - ...**

**Art. 25° - ...**

**Art. 26° - ...**

**Art. 27° - ...**

**Art. 28° - ...**

**Art. 29° - ...**

**Art. 30° - ...**

**Art. 31° - ...**

**Art. 32° - ...**

***CAPÍTULO VI - De las plantas de tratamiento y disposición final***

**Art. 33° - Plantas de tratamiento son aquellas en las que se modifican las características físicas, la composición química o la actividad biológica de cualquier residuo peligroso, de modo tal que se eliminen sus propiedades nocivas, o se recupere energía y/o recursos materiales, o se obtenga un residuo menos peligrosos, o se lo haga susceptible de recuperación, o más seguro para su transporte o disposición final.**

Son plantas de disposición final los lugares especialmente acondicionados para el depósito permanente de residuos peligrosos en condiciones exigibles de seguridad ambiental.

En particular quedan comprendidas en este artículo todas aquellas instalaciones en las que se realicen las operaciones indicadas en el Anexo II.

**Art. 34° - Es requisito para la inscripción de plantas de tratamiento y/o disposición final en el Registro Nacional de Generadores y Operadores de Residuos Peligrosos la presentación de una declaración jurada en la que se manifiesten, entre otros datos exigibles, los siguientes:**

- a) Datos identificatorios: Nombre completo y razón social; nómina, según corresponda, del directorio, socios gerentes, administradores, representantes, gestores; domicilio legal;
- b) Domicilio real y nomenclatura catastral;
- c) Inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble, en la que se consigne, específicamente, que dicho predio será destinado a tal fin;
- d) Certificado de radicación industrial;
- e) Características edilicias y de equipamiento de la planta; descripción y proyecto de cada una de las instalaciones o sitios en los cuales un residuo peligroso esté siendo tratado, transportado, almacenado transitoriamente o dispuesto;
- f) Descripción de los procedimientos a utilizar para el tratamiento, el almacenamiento transitorio, las operaciones de carga y descarga y los de disposición final, y la capacidad de diseño de cada uno de ellos;
- g) Especificación del tipo de residuos peligrosos a ser tratados o dispuestos, y estimación de la cantidad anual y análisis previstos

para determinar la factibilidad de su tratamiento y/o disposición en la planta, en forma segura y a perpetuidad;

- h) Manual de higiene y seguridad;
- i) Planes de contingencia, así como procedimientos para registro de la misma;
- j) Plan de monitoreo para controlar la calidad de las aguas subterráneas y superficiales;
- k) Planes de capacitación del personal;

Tratándose de plantas de disposición final, la solicitud de inscripción será acompañada de:

- a) Antecedentes y experiencias en la materia, si los hubiere;
- b) Plan de cierre y restauración del área;
- c) Estudio ambiental;**
- d) Descripción del sitio donde se ubicará la planta, y soluciones técnicas a adoptarse frente a eventuales casos de inundación o sismo que pudieren producirse, a cuyos efectos se adjuntará un dictamen del Instituto Nacional de Prevención Sísmica (INPRES) y/o del Instituto Nacional de Ciencias y Técnicas Hídricas (INCYTH), según correspondiere;
- e) Estudios hidrogeológicos y procedimientos exigibles para evitar o impedir el drenaje y/o el escurrimiento de los residuos peligrosos y la contaminación de las fuentes de agua;

**Art. 35° - Los proyectos de instalación de plantas de tratamiento y/o disposición final de residuos peligrosos deberán ser suscriptos por profesionales con incumbencia en la materia**

**Art. 36° - ...**

**Art. 37° - ...**

**Art. 38° - ...**

**Art. 39° - ...**

**Art. 40° - ...**

**Art. 41° - ...**

**Art. 42° - ...**

Art. 43° - ...

Art. 44° - ...

#### ***CAPÍTULO VII - De las responsabilidades***

**Art. 45° -** Se presume, salvo prueba en contrario, que todo residuo peligroso es cosa riesgosa en los términos del segundo párrafo del art. 1.113 del Código Civil, modificado por la Ley N° 17.711

**Art. 46° -** En el ámbito de la responsabilidad extracontractual, no es oponible a terceros la transmisión o abandono voluntario del dominio de los residuos peligrosos.

**Art. 47° -** El dueño o guardián de un residuo peligroso no se exime de responsabilidad por demostrar la culpa de un tercero de quien no debe responder, cuya acción pudo ser evitada con el empleo del debido cuidado y atendiendo a las circunstancias del caso.

**Art. 48° -** La responsabilidad del generador por los daños ocasionados por los residuos peligrosos no desaparece por la transformación, especificación, desarrollo, evolución o tratamiento de éstos, a excepción de aquellos daños causados por la mayor peligrosidad que un determinado residuo adquiere como consecuencia de un tratamiento defectuoso en la planta de tratamiento o disposición final.

#### ***CAPÍTULO VIII - De las infracciones y sanciones***

Art. 49° - ...

Art. 50° - ...

Art. 51° - ...

Art. 52° - ...

Art. 53° - ...

Art. 54° - ...

#### ***CAPÍTULO IX - Régimen penal***

Art. 55° - ...

Art. 56° - ...

Art. 57° - ...

Art. 58° - ...

**CAPÍTULO X - De la autoridad de aplicación**

Art. 59° - ...

Art. 60° - ...

Art. 61° - ...

Art. 62° - ...

Art. 63° - ...

**CAPÍTULO XI - Disposiciones complementarias**

**Art. 64°** - Sin perjuicio de las modificaciones que la autoridad de aplicación pudiere introducir en atención a los avances científicos o tecnológicos, integran la presente ley los Anexos que a continuación se detallan:

I. Categorías sometidas a control.

II. Lista de características peligrosas.

III. Operaciones de eliminación.

**Art. 65°** - Deróganse todas las disposiciones que se oponen a la presente ley.

**Art. 66°** - La presente ley será de orden público y entrará en vigencia a los noventa (90) días de su promulgación, plazo dentro del cual el Poder Ejecutivo la reglamentará.

**Art. 67°** - Se invita a las provincias y los respectivos municipios, en el área de su competencia, a dictar normas de igual naturaleza que la presente para el tratamiento de los residuos peligrosos.

**Art. 68°** - Comuníquese, etc.

*Anexo I*

**CATEGORÍAS SOMETIDAS A CONTROL****Corrientes de desechos**

**Y1** Desechos clínicos resultantes de la atención médica prestada en hospitales, centros médicos y clínicas para salud humana y animal.

**Y2** Desechos resultantes de la producción y preparación de productos farmacéuticos.

**Y3** Desechos de medicamentos y productos farmacéuticos para la salud humana y animal.

Y4 Desechos resultantes de la producción, la preparación y utilización de biocidas y productos fitosanitarios.

Y5 Desechos resultantes de la fabricación, preparación y utilización de productos químicos para la preservación de la madera.

Y6 Desechos resultantes de la producción, la preparación y la utilización de disolventes orgánicos.

Y7 Desechos que contengan cianuros, resultantes del tratamiento térmico y las operaciones de temple.

Y8 Desechos de aceites minerales no aptos para el uso a que estaban destinados.

Y9 Mezclas y emulsiones de desecho de aceite y agua o de hidrocarburos y agua.

Y10 Sustancias y artículos de desecho que contengan o estén contaminados por bifenilos policlorados (PCB), trifenilos policlorados (PCT) o bifenilos polibromados (PBB).

Y11 Residuos alquitranados resultantes de la refinación, destilación o cualquier otro tratamiento pirólítico.

Y12 Desechos resultantes de la producción, preparación y utilización de tintas, colorantes, pigmentos, pinturas, lacas o barnices.

Y13 Desechos resultantes de la producción, preparación y utilización de resinas, látex, plastificantes o colas y adhesivos.

Y14 Sustancias químicas de desecho, no identificadas o nuevas, resultantes de la investigación y el desarrollo o de las actividades de enseñanza y cuyos efectos en el ser humano o el medio ambiente no se conozcan.

Y15 Desechos de carácter explosivo que no estén sometidos a una legislación diferente.

Y16 Desechos resultantes de la producción, preparación y utilización de productos químicos y materiales para fines fotográficos.

Y17 Desechos resultantes del tratamiento de superficies de metales y plásticos.

Y18 Residuos resultantes de las operaciones de eliminación de desechos industriales.

*Desechos que tengan como constituyentes*

Y19 Metales carbonilos.

- Y20 Berilio, compuestos de berilio.
- Y21 Compuestos de cromo hexavalente.
- Y22 Compuestos de cobre.
- Y23 Compuestos de zinc.
- Y24 Arsénico, compuestos de arsénico.
- Y25 Selenio, compuestos de selenio.
- Y26 Cadmio, compuestos de cadmio.
- Y27 Antimonio, compuestos de antimonio.
- Y28 Telurio, compuestos de telurio.
- Y29 Mercurio, compuestos de mercurio.
- Y30 Talio, compuestos de talio.
- Y31 Plomo, compuestos de plomo.
- Y32 Compuestos inorgánicos de flúor, con exclusión de fluoruro cálcico.
- Y33 Cianuros inorgánicos.
- Y34 Soluciones ácidas o ácidos en forma sólida.
- Y35 Soluciones básicas o bases en forma sólida.
- Y36 Asbestos (polvo y fibras).
- Y37 Compuestos orgánicos de fósforo.
- Y38 Cianuros orgánicos.
- Y39 Fenoles, compuestos fenólicos, con inclusión de clorofenoles.
- Y40 Éteres.
- Y41 Solventes orgánicos halogenados.
- Y42 Disolventes orgánicos, con exclusión de disolventes halogenados.
- Y43 Cualquier sustancia del grupo de los dibenzofuranos policlorados.

Y44 Cualquier sustancia del grupo de las dibenzoparadioxinas policloradas.

Y45 Compuestos organohalogenados, que no sean las sustancias mencionadas en el presente Anexo (por ejemplo, Y39, Y41, Y43, Y44).

Anexo II

LISTA DE CARACTERÍSTICAS PELIGROSAS

Clase de las Naciones Unidas	Nº de Código	CARACTERÍSTICAS
1	H1	<b>Explosivos:</b> Por sustancia explosiva o desecho se entiende toda sustancia o desecho sólido o líquido (o mezcla de sustancias o desechos) que por sí misma es capaz, mediante reacción química, de emitir un gas a una temperatura, presión y velocidad tales que pueden ocasionar daño a la zona circundante.
3	H3	<b>Líquidos inflamables:</b> Por líquidos inflamables se entiende aquellos líquidos o mezclas de líquidos, o líquidos con sólidos en solución o suspensión (por pinturas, barnices, lacas, etc., pero sin incluir sustancias o desechos clasificados de otra manera debido a sus características peligrosas) que emiten vapores inflamables a temperaturas no mayores de 60,5 °C, en ensayos con cubeta cerrada, o no más de 65,6 °C, en ensayos con cubeta abierta (como los resultados de los ensayos con cubeta abierta y con cubeta cerrada no son estrictamente comparables, e incluso los resultados obtenidos mediante un mismo ensayo a menudo difieren entre sí, la reglamentación que se apartará de las cifras antes mencionadas para tener en cuenta tales diferencias sería compatible con el espíritu de esta definición.
4.1	H4.1	<b>Sólidos inflamables:</b> Se trata de sólidos o desechos sólidos, distintos a los clasificados como explosivos, que en las condiciones prevalentes durante el transporte son fácilmente combustibles o pueden causar un incendio o contribuir al mismo, debido a la fricción.
4.2	H4.2	<b>Sustancias o desechos susceptibles de combustión espontánea:</b> Se trata de sustancias o desechos susceptibles de calentamiento espontáneo en las condiciones normales del transporte, o de calentamiento en contacto con el aire, y que pueden entonces encenderse.

- 4.3 H4.3 **Sustancias o desechos que, en contacto con el agua, emiten gases inflamables:** Sustancias o desechos que, por reacción con el agua, son susceptibles de inflamación espontánea o de emisión de gases inflamables en cantidades peligrosas.
- 5.1 H5.1 **Oxidantes:** Sustancias o desechos que, sin ser necesariamente combustibles, pueden, en general, al ceder oxígeno, causar o favorecer la combustión de otros materiales.
- 5.2 H5.2 **Peróxidos orgánicos:** Las sustancias o los desechos orgánicos que contienen la estructura bivalente -O-O- son sustancias inestables térmicamente que pueden sufrir una descomposición autoacelerada exotérmica.
- 6.1 H6.1 **Tóxicos (venenos) agudos:** Sustancias o desechos que pueden causar la muerte o lesiones graves o daños a la salud humana, si se ingieren o inhalan o entran en contacto con la piel.
- 6.2 H6.2 **Sustancias infecciosas:** Sustancias o desechos que contienen microorganismos viables o sus toxinas, agentes conocidos o supuestos de enfermedades en los animales o en el hombre.
- 8 H8 **Corrosivos:** Sustancias o desechos que, por acción química, causan daños graves en los tejidos vivos que tocan o que, en caso de fuga pueden dañar gravemente o hasta destruir otras mercaderías o los medios de transporte; o pueden también provocar otros peligros.
- 9 H10 **Liberación de gases tóxicos en contacto con el aire o el agua:** Sustancias o desechos que, por reacción con el aire o el agua, pueden emitir gases tóxicos en cantidades peligrosas.
- 9 H11 **Sustancias tóxicas (con efectos retardados o crónicos):** Sustancias o desechos que, de ser aspirados o ingeridos, o de penetrar en la piel pueden entrañar efectos retardados o crónicos, incluso la carcinogénesis.
- 9 H12 **Ecotóxico:** Sustancias o desechos que, si se liberan, tienen o pueden tener efectos adversos inmediatos o retardados en el medio ambiente debido a la bioacumulación o los efectos tóxicos en los sistemas bióticos.
- 9 H13 **Sustancias que pueden, por algún medio, después de su eliminación, dar origen a otra sustancia, por ejemplo, un producto de lixiviación, que posee alguna de las características arriba expuestas.**

## OPERACIONES DE ELIMINACIÓN

A) Operaciones que no pueden conducir a la recuperación de recursos, el reciclado, la regeneración, la reutilización directa u otros usos.

La sección A abarca las operaciones de eliminación que se realizan en la práctica.

D1 Depósito dentro o sobre la tierra (por ejemplo rellenos, etc.)

D2 Tratamiento de la tierra (por ejemplo, biodegradación de desperdicios líquidos o fangosos en suelos, etc.)

D3 Inyección profunda (por ejemplo, inyección de desperdicios bombeables en pozos, domos de sal, fallas geológicas naturales, etc.)

D4 Embalse superficial (por ejemplo, vertido de desperdicios líquidos o fangosos en pozos, estanques, lagunas etc.)

D5 Rellenos especialmente diseñados (por ejemplo, vertido en compartimientos estancos separados, recubiertos y aislados unos de otros y del ambiente, etc.)

D6 Vertido en una extensión de agua, con excepción de mares y océanos.

D7 Vertido en mares y océanos, inclusive la inserción en el lecho marino.

D8 Tratamiento biológico no especificado en otra parte de este anexo que de lugar a compuestos o mezclas finales que se eliminen mediante cualquiera de las operaciones indicadas en el sección A.

D9 Tratamiento fisicoquímico no especificado en otra parte de este anexo que de lugar a compuestos o mezclas finales que se eliminen mediante cualquiera de las operaciones indicadas en el sección A (por ejemplo, evaporación, secado, calcinación, neutralización, precipitación, etc.)

D10 Incineración en la tierra.

D11 Incineración en el mar.

D12 Depósito permanente (por ejemplo, colocación de contenedores en una mina, etc.)

D13 Combinación o mezcla con anterioridad a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

D14 Reempaque con anterioridad a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

D15 Almacenamiento previo a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

B) Operaciones que pueden conducir a la recuperación de recurso, el reciclado, la regeneración, reutilización directa y otros usos.

La sección B comprende todas las operaciones con respecto a materiales que son considerados o definidos jurídicamente como desechos peligrosos y que de otro modo habrían sido destinados a una de las operaciones indicadas en la sección A.

R1 Utilización como combustible (que no sea en la incineración directa) u otros medios de generar energía.

R2 Recuperación o regeneración de disolventes.

R3 Reciclado o recuperación de sustancias orgánicas que no se utilizan como disolventes.

R4 Reciclado o recuperación de metales y compuestos metálicos.

R5 Reciclado o recuperación de otras materias inorgánicas.

R6 Regeneración de ácidos o bases.

R7 Recuperación de componentes utilizados para reducir la contaminación.

R8 Recuperación de componentes provenientes de catalizadores.

R9 Regeneración u otra reutilización de aceites usados.

R10 Tratamiento de suelos en beneficio de la agricultura o el mejoramiento ecológico.

R11 Utilización de materiales residuales resultantes de cualquiera de las operaciones numeradas R1 a R10.

R12 Intercambio de desechos para someterlos a cualquiera de las operaciones numeradas R1 a R11.

R13 Acumulación de materiales destinados a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección B.

**1.2.- OTRAS NORMAS que protegen el Medio Ambiente.**  
 (Este punto es transcripto del trabajo de Wainstein, Mario y Casal Armando M. "La auditoría del Medio Ambiente en el marco de la Auditoría integral y total" págs. 28 y 29).

**LEY N° 13577 DE OBRAS SANITARIAS DIRIGIDA A LOS QUE UTILICEN AGUAS Y LAS EVACUEN EN SUS PROCESOS** (mod. por ley 20324): persigue la protección de los cursos de agua. Se relacionan con la misma:

- Decreto 674/89 del Poder Ejecutivo de la Nación (PEN) sobre efluentes industriales: establece un sistema de límites permisibles y transitoriamente tolerados.
- Decreto 776/92 del PEN: modifica el decreto 674/89 y traspasa el poder de policía a la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano.

Asimismo señalamos el contenido de algunas otras normas que consideramos pertinentes:

Ley 11.459/93 de la Pcia. de Bs.As. que prevé la **REALIZACIÓN DE AUDITORIAS AMBIENTALES**: todos los establecimientos industriales deberán contar con un certificado de aptitud ambiental como requisito obligatorio indispensable para que las autoridades municipales puedan conceder las correspondientes habilitaciones industriales.

Ley Nacional N° 20.284: sanciona normas para la preservación del aire; crea un registro de fuentes de emisión de gas y determina límites para su emisión.

Resolución 475 de la Secretaría de Energía: dispone la vigencia de un manual de procedimientos para la evaluación del impacto ambiental para obras hidro y termo eléctricas.

Existen además códigos que contienen disposiciones relacionadas con el medio ambiente;

Código de minería: sobre recursos naturales

• Código Civil (art. 200): sobre envenenamiento del agua potable.

Código Penal (arts. 200 a 203): delitos contra la salud pública - envenenar o adulterar aguas potables, alimentos o medicinas.

**1.3.- Programa de Revisión Mínima para ubicar la situación de la empresa frente a las disposiciones legales y en cuanto a su responsabilidad frente a la Sociedad. (Transcripción del anexo 6 de la obra citada en 1.2., páginas 72 a 77).**

#### ANEXO 6

#### PROGRAMA DE REVISION MÍNIMA - INFORME DE REVISION

Tema de revisión: Protección del Medio Ambiente Área:

Encargado

Período de revisión:

Definición del área de revisión:

Se debe comprobar:

- Si existe una adecuada Organización para la protección del Medio Ambiente y la correspondiente documentación.
- Cómo se desempeñan o se podrán desempeñar los encargados con su tarea.
- Si existe un sistema de información general regular y suficiente hacia los sectores componentes de decisión.
- Si se respetan las especificaciones legales.

Plan de trabajo:

El área de revisión Protección del Medio Ambiente abarca varios campos: protección contra emanaciones de gases tóxicos, protección hidrológica y eliminación de desechos.

Se debe entregar un catálogo de medidas a los encargados de estas tareas, concordante con lo que especifican las disposiciones legales.

Fundamentos legales: Ver legislación argentina

Información y Reglamentación interna:

Resumen de resultado:

Puntos de revisión, evaluados como:

Cumple con las exigencias	
.....=.....%	
Puede mejorarse	
.....=.....%	
No cumple con las exigencias	
.....=.....%	

## PUNTOS DE REVISION

### 1. Organización de la protección del Medio Ambiente

1.1. ¿Existe un plan de organización e/o indicaciones de organización para la protección del medio ambiente?

1.2. ¿Les fueron aclarados sus deberes a los operadores responsables de instalaciones relevantes para el medio ambiente?

#### Notas:

Encargado de la protección del medio ambiente

Encargado de servicio:

Protección contra emanaciones de gases tóxicos

Protección hidrológica

Protección contra desechos residuales

Operadores responsables de instalaciones relevantes para el medio ambiente, (por ej., encargados de fabricación, encargados de sector, ingenieros de planta)

A = Cumple con los requerimientos

V= Puede mejorar

N= No cumple con los requerimientos

### 2. Protección contra emanaciones de gases tóxicos

2.1. ¿Existe una lista actualizada de las instalaciones disponibles en la fábrica que produzcan emanaciones (que de acuerdo a la reglamentación vigente, necesiten o no de autorización especial para su funcionamiento)?

2.2. ¿Se ha designado a un encargado de protección contra emanación de gases y se ha notificado por escrito a la autoridad competente de su designación, en caso de existir o haber sido ordenadas en la planta instalaciones de acuerdo a la reglamentación sobre emisiones?

#### - Si no es requerido

¿Se ha designado a un encargado por iniciativa interna para ocuparse de la protección contra gases tóxicos, en caso de existir instalaciones que produzcan emanación de gases?

#### - Si no se hace

El encargado de la protección ambiental, ¿es responsable de las tareas relativas a la regulación sobre emisiones?

2.3. Los encargados, ¿tienen acceso a una indicación escrita con la descripción de tareas?

2.4. La capacitación previa del encargado, ¿comprende el perfil que demanda la ley?

2.5. La función del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos, como así también su nombre, ubicación física y teléfono. ¿fueron debidamente informados a todo el personal?

2.6. ¿Cuenta el encargado de protección contra emanaciones tóxicas con los medios necesarios para el cumplimiento de su tarea?

2.7. ¿Es suficiente el tiempo que dicho encargado tiene asignado para realizar sus tareas?

2.8. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos? (Cursos, recepción de revistas técnicas, etc.)

2.9. ¿Se requiere la opinión del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos para la toma de decisiones sobre inversiones?

2.10. El encargado de la protección contra emanaciones de gases tóxicos, ¿realiza un informe anual a la Gerencia de Fábrica, en el cual, entre otras cosas, figure la descripción de las medidas tomadas y planeadas?

2.11. ¿Se obtuvieron las autorizaciones para las instalaciones construidas o actividades que según la ley, requieren autorización?

2.12. ¿Existen para instalaciones aprobadas, que hayan sufrido modificaciones importantes, las ampliaciones de autorización?

2.13. ¿Se presentan para las instalaciones que requieren autorización y que funcionan en áreas de fuerte impacto ambiental, las declaraciones anuales de emanaciones en los sectores respectivos?

2.14. ¿Se realizan informes para las autoridades pertinentes, respecto de las instalaciones aprobadas?

2.15. Las mediciones prescriptas, ¿se documentan y certifican correctamente?

2.16. ¿Se realizan los controles internos y revisiones prescriptas por la ley en el caso de uso de hidrocarburos halogenados? ¿Son documentados y archivados satisfactoriamente?

2.17. ¿Se controlan las instalaciones que están sujetas a reglamentación pertinente y se verifica la necesidad del eventual respaldo técnico correspondiente?

2.18. ¿Existen instalaciones encuadradas en la normativa sobre denuncia de fallas y, en tal caso, se tomaron las medidas necesarias?

### 3. Protección hidrológica

3.1. ¿Existe un listado actualizado, en el cual se aclare en qué sitio y en qué cantidad se utilizan y/o acumulan sustancias tóxicas en la planta?

3.2. ¿Existe una lista actualizada de las instalaciones que utilizan sustancias contaminantes del agua?

3.3. ¿Se designó a un encargado de la empresa para la protección hidrológica y se le comunicó por escrito a la repartición pública correspondiente, en el caso de que la repartición lo requiera?

- Si no es necesario

¿Se designó a un encargado interno de la empresa para la protección hidrológica con los alcances legales de la legislación sobre protección de aguas?

- Si no

¿Conoce el encargado de la protección ambiental el alcance de la legislación de aguas de la planta? Si no, consultar a los responsables de las instalaciones

3.4. Para la incorporación del encargado de la protección hidrológica, ¿existe una solicitud acompañada de la descripción de tareas correspondiente?

3.5. El encargado, ¿es lo suficientemente profesional y competente, tal como lo solicita la ley?

3.6. ¿Se le comunicó al personal, la existencia y función del encargado de protección hidrológica y se le aclaró su nombre, su ubicación física y su número de teléfono?

3.7. ¿Tiene el encargado de protección hidrológica acceso a los medios necesarios para realizar su trabajo correctamente?

3.8. ¿Tiene el encargado de protección hidrológica el tiempo suficiente para realizar sus tareas?

3.9. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección hidrológica (cursos, revistas técnicas, etc.)?

3.10. ¿Se requiere la opinión del encargado de protección hidrológica para la toma de decisiones sobre inversiones?

3.11. ¿Realiza el encargado de protección hidrológica un informe anual para la Gerencia de Fábrica, como lo requiere la ley?

3.12. ¿Existe el permiso legal requerido para extracción de aguas subterráneas y/o para el vertido de aguas en el subsuelo?

3.13. ¿Existe un permiso municipal para el vertido de aguas residuales a una laguna, riachuelo, río o lo que fuere el caso?

3.14. ¿Existe el permiso correspondiente para el vertido de efluentes en las cloacas? (desviación indirecta)

3.15. ¿Existe un permiso de vertido según leyes, decretos, o normas provinciales?

3.16. ¿Se le ha señalado a la autoridad competente la ubicación y las formas de manipuleo de las sustancias contaminantes del agua (en el caso de que esto sea necesario, según la legislación de aguas del país)?

3.17. ¿Se ha dispuesto de un servicio especializado para montaje, conservación, reparación y limpieza de instalaciones con sustancias contaminantes del agua?

3.18. ¿Se revisan periódicamente las instalaciones con sustancias tóxicas? ¿Se documenta esto suficientemente?

3.19. El encargado de protección hidrológica, ¿lleva un registro de aguas, a pesar de que esto no se requiera explícitamente en el permiso de desviación? ¿Se documentan periódicamente (por ej. semanalmente) las mediciones en forma suficiente?

#### 4. Protección contra desechos tóxicos

4.1. ¿Existe un registro actualizado sobre aquellos residuos tóxicos que deban declararse necesariamente, de acuerdo a la ley sobre residuos peligrosos?

4.2. ¿Se comunica a las autoridades acerca de los residuos tóxicos que deben declararse necesariamente? (No es necesario si las autoridades solicitaron teneduría de comprobantes para tipos de desechos).

4.3. ¿Se designó un encargado de la empresa para desechos? En caso de ser requerido por la autoridad competente. ¿Ha sido debidamente notificado por escrito a las autoridades su designación?

- Si no es necesario:

¿Se designó internamente un encargado para desechos, si es que los desechos que deben ser declarados son tóxicos?

- Si no:

¿Toma en cuenta el encargado del medio ambiente, los alcances legales para los desechos en la planta? Si no, consultar a los responsables de las instalaciones originadoras de residuos

4.4. ¿La solicitud para la incorporación de un encargado de desechos industriales, fue acompañada con la descripción de la tarea pertinente?

4.5. ¿Posee el encargado de residuos los conocimientos y la confiabilidad requeridos?

4.6. ¿Se le comunicó al personal sobre la existencia y la función del encargado de protección contra desechos tóxicos y se aclaró su nombre, su ubicación física y número de teléfono donde puede ser ubicado en la empresa?

4.7. ¿Tiene el encargado de protección de desechos accesos a los medios para realizar su trabajo correctamente?

4.8. ¿Tiene el encargado el tiempo suficiente para cumplir con sus tareas?

4.9. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección contra desechos tóxicos (cursos, revistas técnicas, etc.)?

4.10. ¿Se requiere la opinión del encargado de residuos para la toma de decisiones en inversiones?

4.11. El encargado, ¿realiza un informe anual a la Gerencia de Fábrica como lo requiere la ley?

4.12. ¿Existe un plan de tareas para la organización y para la eliminación de desechos (por ejemplo sobre recolección)?

4.13. La eliminación de desechos tóxicos, ¿está organizada según el punto de vista económico?

4.14. ¿Se lleva un registro ordenado y actualizado de comprobantes de desechos tóxicos especiales?

4.15. ¿Se respeta el plazo de depósito para los registros de desechos especiales?

4.16. ¿El transporte de desechos tóxicos se realiza únicamente con empresas autorizadas?

4.17. ¿Controla el emisor que se adjunte la correspondiente información sobre cómo obrar en caso de accidentes?

4.18. ¿Controla el emisor que los residuos sean transportados en recipientes cuya reglamentación para la protección de mercaderías esté caracterizada y autorizada?

4.19. La empresa responsable de la eliminación de desechos, ¿tiene un certificado que evidencie su autorización para la aceptación de los desechos especiales a eliminar?

4.20. ¿Existe un permiso legal para el depósito de residuos en la empresa?

4.21. Los aceites viejos, ¿se juntan y se eliminan en estado puro, según las disposiciones legales?

## 5. Otros puntos a examinar

5.1. De las auditorías/investigaciones que se realizan sobre hechos que contravienen a las leyes, decretos, normas y regulaciones sobre la protección ambiental, ¿se sacan conclusiones y se implementan medidas para evitar futuras contravenciones?

5.2. ¿Existen para los 3 campos de la protección del medio ambiente instrucciones de trabajo más actualizadas?

5.3. ¿Se considera la protección del medio también en el plan de protección contra incendios y catástrofes?

5.4. Las inversiones y costos para la protección ambiental, ¿se registran según normas contables?

## 2.- GUÍA ISO 14.000. Derivación en la información contable y de Auditoría

### 2.1.- Introducción

Al comenzar nuestro proyecto en el año 1995 nuestro acercamiento a las Normas ISO se efectuó a través de las NORMAS ISO 9.000

En los años 1996 y 1997 a través de una publicación del Instituto Argentino de Racionalización de Materiales "Esquema A de Norma IRAM - ISO 14.001 : 1996" (marzo de 1996) y de un trabajo presentado por los Investigadores Mario Wainstein y Armando M. Casal *La auditoría del medio ambiente en el marco de la Auditoría integral y total*, Número Extraordinario "III" de la publicación Contabilidad y Auditoría avanzamos en el tema de la Guía ISO 14.001.

Consideramos de sumo valor estos antecedentes y los citaremos oportunamente, pero este punto del Capítulo IX de nuestro INFORME FINAL toma principalmente como base para su redacción un trabajo que se imprime en castellano a fines del año 1997 de Cascio, Joseph, Woodside, Gayle y Mitchell, Philip **GUÍA ISO 14.000**, ed. Mc Graw Hill.

Del libro antes citado, nos interesa destacar el siguiente párrafo:

"ISO 14.000 encarna un nuevo enfoque a la protección del medio ambiente. En contraste con el modelo de orden y control prevaleciente, desafía a cada organización a hacer acopio de sus aspectos ambientales, a establecer sus propias metas y objetivos, a comprometerse para adoptar procesos efectivos y confiables y una

mejora constante y a hacer que empleados y gerentes practiquen un sistema de percepción e ilustración compartido y responsabilidad personal por el desempeño ambiental de la organización. Este nuevo paradigma depende de una motivación positiva y el deseo de hacer lo correcto, y no del castigo por los errores cometidos. A largo plazo, promete establecer una base sólida de una administración consistente de las obligaciones con el medio ambiente." (El subrayado es nuestro)

Es decir que la ISO 14.000 establece un nuevo paradigma, procura una motivación positiva HACER LO CORRECTO y no por temor al castigo.

Este nuevo paradigma tendrá derivaciones importantes en la INFORMACIÓN CONTABLE, recordemos que muchos accidentes industriales recientes, que muchos daños irreparables o casi irreparables al MEDIO AMBIENTE lo produjeron empresas que cumplían, pudiéramos decir, totalmente las reglamentaciones y leyes vigentes aún en países adelantados en normativa ambiental.

Coincidimos con el autor del Prefacio (Joe Cascio) al libro comentado en párrafos anteriores, que señala:

"ISO 14.001, la norma del sistema de administración ambiental (Environmental Management System - EMS) presenta un marco para dirigir el uso de los recursos organizaciones a la cobertura completa de los impactos actuales y potenciales a través de procesos administrativos confiables y una base de empleados educados y comprometidos. El acatamiento de reglamentos es ahora el resultado normal de esta estrategia administrativa, aunado a percepción, sensibilidad y preparación, mayor confiabilidad y consistencia en el cumplimiento de objetivos ambientales y confianza creciente en la capacidad de la organización para impedir accidentes". (El subrayado es nuestro).

Esto implica para las empresas una mayor responsabilidad, un cambio de actitud que debe reflejarse en los ESTADOS CONTABLES. El usuario de los servicios o productos de una empresa le reclama a la misma un cuidado del MEDIO AMBIENTE y esta información no sólo debería formar parte de un prospecto, debe mostrarse en los "rubros" respectivos, Bienes de Cambio; Bienes de Uso; Intangibles; Contingencias; Pasivos Ambientales; etc., todo complementado con las Notas a los Estados Contables.

Todo este cambio de actitud va a repercutir en dos segmentos de la Contabilidad: LA CONTABILIDAD SOCIAL y LA CONTABILIDAD ECONÓMICA. "En lo que atañe a la Auditoría del Medio Ambiente, se cita como antecedente de la misma el enfoque del profesor William L. Chapman acerca de la

auditoría económicosocial, donde la información a examinar son los costos incurridos y beneficios aportados para el bienestar de la comunidad".<sup>2</sup>

## 2.2.- Concepto de las Normas ISO

"El término ISO, casi siempre utilizado al hacer referencia a la organización y sus normas, no es una sigla, como se supone. ISO es una palabra griega que significa 'igual'. El vocablo es muy adecuado para la organización, ya que su énfasis principal está en buscar la estandarización a nivel internacional. Por tradición, ISO hacía énfasis casi exclusivo en normas de productos y de seguridad. Estas normas técnicas han sido de gran valor a través de los años y han fomentado el comercio internacional, la uniformidad de productos y la interconexión"<sup>3</sup>.

"Todas las normas desarrolladas por ISO son voluntarias, por consenso y del sector privado. Ya que ISO es una institución no gubernamental, no tiene autoridad para imponer sus normas en ningún país u organización. Además, los expertos técnicos de los organismos miembros desarrollan las normas ISO mediante un proceso de amplias discusiones, negociaciones y consenso internacional. El proceso es abierto y los diversos depositarios y partes interesadas casi siempre están bien representados. Aún cuando las normas son elaboradas para el sector privado y tienen un carácter voluntario, muchos organismos gubernamentales pueden decidir convertir una norma ISO en una disposición obligatoria o legal. Tales normas también pueden convertirse en condiciones para cerrar un negocio en transacciones comerciales, haciendo, así que las partes ya no puedan considerarlas estrictamente voluntarias. Por último, el advenimiento de las normas de control ambiental ISO 14.000 parecen llevar a ISO hacia un terreno más cercano al sector público que bien puede decirse no es de su injerencia constitutiva".

"Las labores de ISO son desempeñadas en comités técnicos establecidos por el Consejo de Administración Técnica (TMB por sus iniciales en inglés) de ISO. Cada comité técnico recibe un campo sobre el cual trabajar de parte del TMB y los expertos de los países miembros se reúnen en un esfuerzo por lograr una meta común, el desarrollo de una norma ISO". (El subrayado es nuestro)<sup>4</sup>

## 2.3.- La creación de normas ISO

"Con el éxito de la serie ISO 9.000, la institución adquirió confianza en su capacidad para desarrollar otras normas organizacionales. A

<sup>2</sup> WAINSTEIN, M. Y CASAL, a., *La auditoría del medio ambiente en el marco de la Auditoría integral y total* - Número Extraordinario "III" - Noviembre 1996 - Publicación del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires **CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

<sup>3</sup> CASCIO, Joseph et altri, citado en punto 2.1.

<sup>4</sup> Citado en (3)

finales de la década de 1980, cabalgando en la reputación de las normas ISO 9.000, ISO iba a la cabeza del desarrollo de estándares”.

“**Enfoque ambiental internacional.** A lo largo del mismo período en el que ISO disfrutaba de renombre con sus normas de calidad, mucho ocurría en la arena ambiental en un plano internacional. La reducción del ozono, el calentamiento del globo, la deforestación y otros problemas ambientales eran noticias de primera plana en todo el mundo y eran contemplados como problemas globales. Representantes de países preocupados por la situación se reunieron en Montreal en 1987 para celebrar acuerdos para prohibir la producción de químicos que agotan el ozono. La reducción de la diversidad biológica también había ganado atención internacional y circularon un número de propuestas encaminadas a regular este problema. En verdad existía un deseo internacional de mejorar el cuidado del medio ambiente.

Otro factor que se hizo evidente en ese momento, fue la ausencia de un indicador universal que evaluara el esfuerzo de buena fe de una organización por alcanzar una protección ambiental confiable y consistente. Este tipo de indicador que finalmente habría de tomar la forma de la norma ISO 14.001, puede ser utilizado para evaluar cuándo está acoplado con una evaluación independiente de la conformidad de parte de un tercero que confirme el compromiso de una organización de cumplir los reglamentos aplicables del país, de evaluar los impactos significativos de sus actividades y de desarrollar o mejorar su EMS<sup>5</sup>

A continuación nos interesa destacar que el Comité Técnico que intervino en el análisis de las normas ISO denominado TC<sup>6</sup> 207 está integrado en la siguiente forma:

#### **Miembros del TC 207 y Organizaciones de Enlace<sup>7</sup>**

**Miembros participantes; Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Colombia, Cuba, República Checa, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, Alemania, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Jamaica, Japón, República de Corea, Malasia, Mauricio, México, Mongolia, Países Bajos, nueva Zelanda, Noruega, Filipinas, Rumania, Federación Rusa, Singapur, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Tanzania, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, Ucrania, Reino Unido, Estados Unidos, Uruguay, Venezuela y Zimbabwe.**

<sup>5</sup> Idem (4)

<sup>6</sup> Technical Committee.

<sup>7</sup> Membresía del TC 207 a mediados de 1995.

**Miembros observadores:** Argelia, Barbados, Croacia, Egipto, Estonia, Grecia, Hong Kong, Islandia, Libia, Lituania, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Sri Lanka, Vietnam, Yugoslavia.

## 2.4.- La redacción de las normas ISO

"La elaboración de normas ISO dentro del TC 207 sigue un curso predeterminado. Una nueva propuesta evoluciona hasta una norma internacional al avanzar por diversas etapas. Incluyen: revisión de propuestas, elaboración de borradores de trabajo, borradores de comités, borradores de normas internacionales, y, finalmente, normas internacionales."

"Una propuesta para un nuevo tema de trabajo debe ser aprobado por la mayoría de los miembros participantes del subcomité del TC 207. Un requerimiento adicional es que cinco de los miembros participantes del subcomité deben estar dispuestos a trabajar sobre el tema. Conforme el trabajo sobre el nuevo tema avanza, un grupo de trabajo formula un borrador de trabajo. El borrador de trabajo se convierte en un borrador de comité a través de la aprobación por consenso del subcomité. Para que un borrador de comité se convierta en borrador de norma internacional, debe de ser aprobado formalmente a través de un proceso de votación por boleta por dos terceras partes de los miembros participantes de la votación. Por último, para que un borrador de norma internacional se convierta en norma internacional, dos terceras partes de los miembros participantes en el subcomité deben aprobarlo y no más del 25% de la membresía total de ISO con derecho al voto puede votar en contra de la misma. La membresía total ISO con derecho a voto incluye a todos los organismos miembros de ISO, no sólo aquéllos involucrados en el comité o subcomité técnico.<sup>8</sup>

## 2.5.- La Norma ISO 14.001<sup>9</sup>

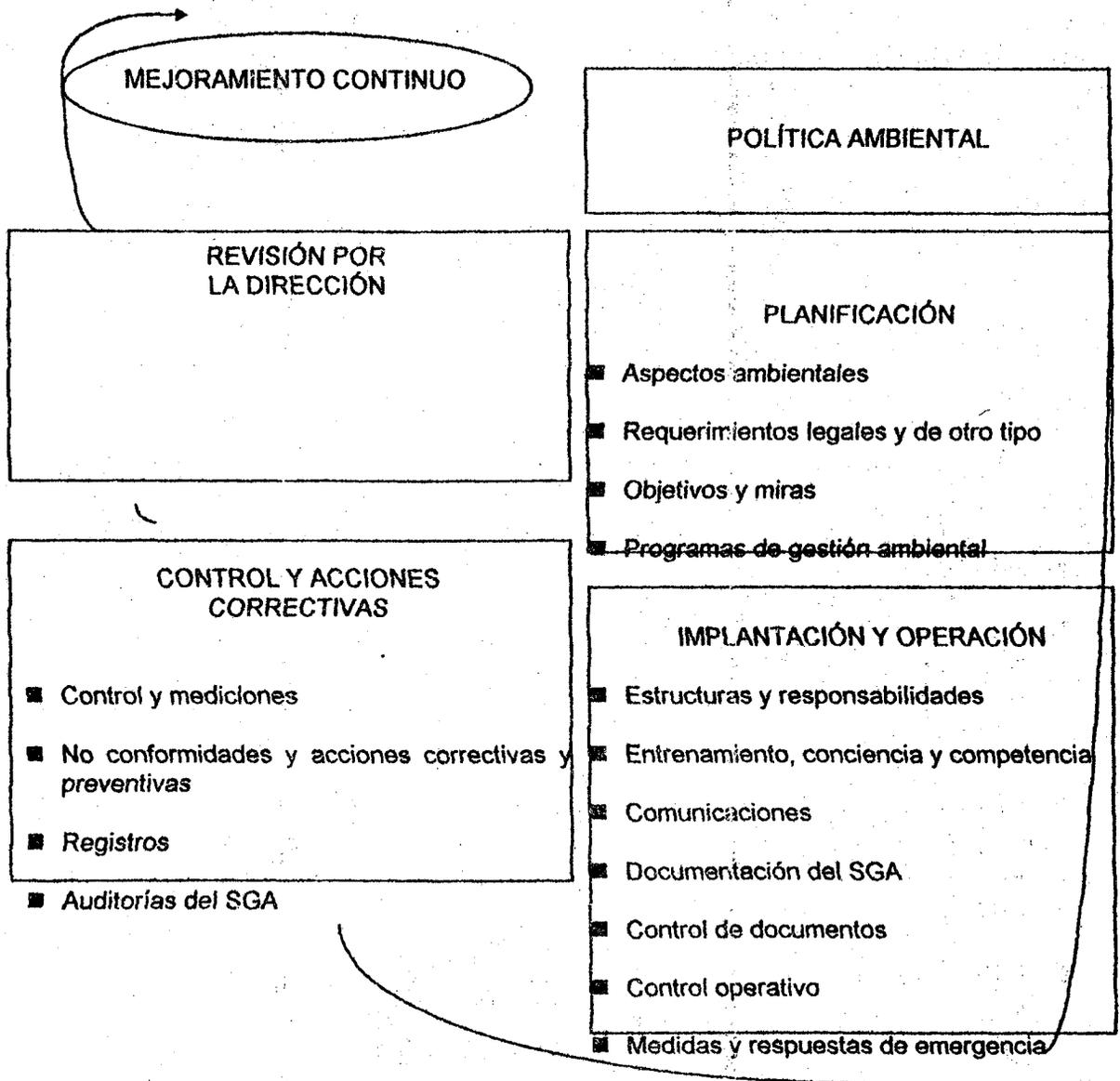
"Las normas de gestión ambiental internacional están destinadas a proveer a las organizaciones de los elementos de un sistema de gestión ambiental efectivo que pueda ser integrado con otros requerimientos de gestión, para ayudarlas a conseguir sus metas ambientales y económicas. Estas normas, como otras normas internacionales, no deben ser usadas para crear barreras comerciales para arancelarias, o para aumentar o cambiar las obligaciones legales de una organización."

"Esta norma internacional especifica los elementos principales de un sistema de gestión ambiental. Se la ha redactado de modo que sea aplicable a todos los tipos y tamaños de organizaciones, y para

<sup>8</sup> Idem citado (4)

<sup>9</sup> IRAM, Esquema A de Norma IRAM - ISO 14.001: 1996 - marzo 1996. Documento de Estudio - páginas 5 y 7.

adaptarse a las diversas condiciones geográficas, culturales y sociales".



**Modelo de Sistema de Gestión Ambiental<sup>10</sup>**

<sup>10</sup> op. Cit (9)

"Esta norma internacional especifica los requerimientos para un sistema de gestión ambiental, para permitir que cada organización formule su política y sus objetivos teniendo en cuenta los requerimientos legislativos y la información respecto de los impactos ambientales significativos"

La norma es aplicable a cualquier organización que quiera:

- a) implantar, mantener y mejorar un sistema de gestión ambiental;
- b) asegurarse de su conformidad con su política ambiental establecida;
- c) solicitar la certificación y/o el registro de su sistema de gestión ambiental por una organización externa;

El sistema de gestión ambiental comprende los siguientes puntos:

- **POLÍTICA AMBIENTAL:** debe ser definida por el más alto nivel de la Dirección, debe incluir un compromiso de *mejoramiento continuo del Medio ambiente y prevenir la contaminación.*
- **PLANIFICACIÓN:** la organización analizará los impactos de los servicios o productos (de su empresa) sobre la ecología y se asegurará de que se consideren los objetivos ambientales.
- **IMPLANTACIÓN Y OPERACIÓN:** Se definirán, documentarán y comunicarán roles, responsabilidades y autoridades de modo de facilitar la gestión ambiental.

La dirección proveerá recursos humanos y herramientas especializadas, tecnología y asistencia financiera.

El más alto nivel de la organización designará un representante(s) para:

- a) asegurar que los requerimientos del sistema de gestión ambiental se hayan establecido, implantado y sean mantenidos de acuerdo con esta norma;

b) informar sobre el desempeño del sistema de gestión ambiental al más alto nivel, para revisarlo y como una base para mejorar el sistema de gestión ambiental.

- **ENTRENAMIENTO:** La organización identificará las necesidades de entrenamiento. Requerirá que todo el personal cuyo trabajo pueda originar un impacto significativo sobre el medio ambiente haya recibido un entrenamiento apropiado.

Establecerá y mantendrá procedimientos para hacer que sus empleados o miembros, en cada función y nivel pertinentes, tengan conciencia de:

a) la importancia de cumplir con la política y los procedimientos ambientales, y con los requerimientos del sistema de gestión ambiental:

b) los impactos ambientales significativos, reales o potenciales, derivados de sus actividades laborales, y los beneficios ambientales surgidos de una mejora de su desempeño personal;

c) sus roles y responsabilidades para lograr el cumplimiento con la política y los procedimientos ambientales, y con los requerimientos del sistema de gestión ambiental, incluyendo los requerimientos para la prevención y las respuestas de emergencia;

d) las consecuencias potenciales del apartamiento de los procedimientos operativos especificados.

- **DOCUMENTACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL:** La organización establecerá y mantendrá información, en papel o en forma electrónica, para:

a) describir los elementos centrales del sistema de gestión ambiental y sus interacciones.

- **CONTROL DE LA DOCUMENTACIÓN:** Se establecerá procedimientos para controlar los documentos requeridos por la NORMA, con el objeto de ser examinados y revisados periódicamente.

## 2.6.- Derivaciones en la información contable (implicancias contables y de auditoría ambiental)

### 2.6.1.- Propuesta contable ambiental

- Indicación por Notas a los estados Contables, como así también en la Memoria de la empresa de la actuación de la empresa en el campo ambiental.
- Estados Contables especiales ofreciendo información sobre repercusiones de la actividad de la empresa (calor, ruido, vibraciones, etc.) sobre el personal de la empresa y la comunidad en general.
- Inversiones en Bienes de Uso afectadas a la preservación, protección y recuperación ambiental.
- Inversiones en procesos productivos que eviten la contaminación.
- Inversiones en Investigación y desarrollo (la posibilidad de crear un Intangible Ambiental).
- Contingencias de pérdidas o de ganancias derivadas del problema ambiental.
- Pasivos ambientales ciertos e inciertos.
- Gastos en consultoría Ambiental.

### 2.6.2.- Propuesta de auditoría ambiental<sup>11</sup>

#### "Tipos de auditoría ambiental y aspectos comunes

Existe una amplia gama de auditorías ambientales, pero todas presentan elementos comunes. Podemos separarlas en tres grandes grupos que, a su vez, se dividen en subgrupos:

1. Auditorías de responsabilidad
  - . De cumplimiento legal
  - . De riesgos operacionales
  - . De pre-adquisición

<sup>11</sup> op cit en el punto 2.-.

- . De salud y seguridad

2. Auditorías de gestión ambiental

- . De la organización
- . De los sistemas
- . De las políticas
- . De los resultados

3. Auditorías de operaciones

- . De ubicación
- . De desperdicios
- . De productos
- . De cruzamiento de operaciones

Los elementos comunes a todas estas auditorías se sintetizan como sigue:

- . Determinación de objetivos
- . Identificación y comprensión de los sistemas de control
- . Evaluación de la efectividad de los sistemas de control relativos al impacto ambiental
- . Familiarización con los procedimientos operativos estándar
- . Inspección de planta
- . Reunir información
- . Verificación de la efectividad de los controles
- . Evaluación de resultados
- . Emisión del informe

4.- Algunas técnicas básicas de la auditoría del medio ambiente (4)

a) Análisis: de la información que le compete a la empresa auditada y de ésta con las que guarde relación

b) Comparación: de la información relativa al ente con la de entes similares de otros países

c) Encuesta: aplicada dentro de la empresa al personal superior y trabajadores, y fuera de ella a la Comunidad, gobiernos y autoridades científicas

d) Muestras: tomadas por especialistas cuyos resultados dictaminados podrán ser parte del informe del auditor

e) Certificaciones: extendidas por autoridades u organismos especializados para reforzar las recomendaciones ofrecidas

#### 5.- Informes sobre la auditoría del medio ambiente

El producto final de toda auditoría es "el informe", debiéndose constituir en una comunicación que efectivamente trasmita los hechos esenciales. Toda actividad de investigación, análisis y evaluación, quedaría nula sin ese vital elemento. Básicamente debe contener: ¿Qué se hizo? ¿Cómo se hizo? ¿Qué se informa?

## OPERACIONES DE ELIMINACIÓN

A) Operaciones que no pueden conducir a la recuperación de recursos, el reciclado, la regeneración, la reutilización directa u otros usos.

La sección A abarca las operaciones de eliminación que se realizan en la práctica.

D1 Depósito dentro o sobre la tierra (por ejemplo rellenos, etc.)

D2 Tratamiento de la tierra (por ejemplo, biodegradación de desperdicios líquidos o fangosos en suelos, etc.)

D3 Inyección profunda (por ejemplo, inyección de desperdicios bombeables en pozos, domos de sal, fallas geológicas naturales, etc.)

D4 Embalse superficial (por ejemplo, vertido de desperdicios líquidos o fangosos en pozos, estanques, lagunas etc.)

D5 Rellenos especialmente diseñados (por ejemplo, vertido en compartimientos estancos separados, recubiertos y aislados unos de otros y del ambiente, etc.)

D6 Vertido en una extensión de agua, con excepción de mares y océanos.

D7 Vertido en mares y océanos, inclusive la inserción en el lecho marino.

D8 Tratamiento biológico no especificado en otra parte de este anexo que de lugar a compuestos o mezclas finales que se eliminan mediante cualquiera de las operaciones indicadas en el sección A.

D9 Tratamiento fisicoquímico no especificado en otra parte de este anexo que de lugar a compuestos o mezclas finales que se eliminan mediante cualquiera de las operaciones indicadas en el sección A (por ejemplo, evaporación, secado, calcinación, neutralización, precipitación, etc.)

D10 Incineración en la tierra.

D11 Incineración en el mar.

D12 Depósito permanente (por ejemplo, colocación de contenedores en una mina, etc.)

D13 Combinación o mezcla con anterioridad a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

D14 Reempaque con anterioridad a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

D15 Almacenamiento previo a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección A.

B) Operaciones que pueden conducir a la recuperación de recurso, el reciclado, la regeneración, reutilización directa y otros usos.

La sección B comprende todas las operaciones con respecto a materiales que son considerados o definidos jurídicamente como desechos peligrosos y que de otro modo habrían sido destinados a una de las operaciones indicadas en la sección A.

R1 Utilización como combustible (que no sea en la incineración directa) u otros medios de generar energía.

R2 Recuperación o regeneración de disolventes.

R3 Reciclado o recuperación de sustancias orgánicas que no se utilizan como disolventes.

R4 Reciclado o recuperación de metales y compuestos metálicos.

R5 Reciclado o recuperación de otras materias inorgánicas.

R6 Regeneración de ácidos o bases.

R7 Recuperación de componentes utilizados para reducir la contaminación.

R8 Recuperación de componentes provenientes de catalizadores.

R9 Regeneración u otra reutilización de aceites usados.

R10 Tratamiento de suelos en beneficio de la agricultura o el mejoramiento ecológico.

R11 Utilización de materiales residuales resultantes de cualquiera de las operaciones numeradas R1 a R10.

R12 Intercambio de desechos para someterlos a cualquiera de las operaciones numeradas R1 a R11.

R13 Acumulación de materiales destinados a cualquiera de las operaciones indicadas en la sección B.

**1.2.- OTRAS NORMAS que protegen el Medio Ambiente.**  
 (Este punto es transcripto del trabajo de Wainstein, Mario y Casal Armando M. "La auditoría del Medio Ambiente en el marco de la Auditoría integral y total" págs. 28 y 29).

**LEY N° 13577 DE OBRAS SANITARIAS DIRIGIDA A LOS QUE UTILICEN AGUAS Y LAS EVACUEN EN SUS PROCESOS** (mod. por ley 20324): persigue la protección de los cursos de agua. Se relacionan con la misma:

- Decreto 674/89 del Poder Ejecutivo de la Nación (PEN) sobre efluentes industriales: establece un sistema de límites permisibles y transitoriamente tolerados.
- Decreto 776/92 del PEN: modifica el decreto 674/89 y traspasa el poder de policía a la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano.

Asimismo señalamos el contenido de algunas otras normas que consideramos pertinentes:

Ley 11.459/93 de la Pcia. de Bs.As. que prevé la **REALIZACIÓN DE AUDITORIAS AMBIENTALES**: todos los establecimientos industriales deberán contar con un certificado de aptitud ambiental como requisito obligatorio indispensable para que las autoridades municipales puedan conceder las correspondientes habilitaciones industriales.

Ley Nacional N° 20.284: sanciona normas para la preservación del aire; crea un registro de fuentes de emisión de gas y determina límites para su emisión.

Resolución 475 de la Secretaría de Energía: dispone la vigencia de un manual de procedimientos para la evaluación del impacto ambiental para obras hidro y termo eléctricas.

Existen además códigos que contienen disposiciones relacionadas con el medio ambiente;

Código de minería: sobre recursos naturales

Código Civil (art. 200): sobre envenenamiento del agua potable.

Código Penal (arts. 200 a 203): delitos contra la salud pública - envenenar o adulterar aguas potables, alimentos o medicinas.

**1.3.- Programa de Revisión Mínima para ubicar la situación de la empresa frente a las disposiciones legales y en cuanto a su responsabilidad frente a la Sociedad. (Transcripción del anexo 6 de la obra citada en 1.2., páginas 72 a 77).**

## ANEXO 6

### PROGRAMA DE REVISION MÍNIMA - INFORME DE REVISION

Tema de revisión: Protección del Medio Ambiente Área:

Encargado

Período de revisión:

Definición del área de revisión:

Se debe comprobar:

- Si existe una adecuada Organización para la protección del Medio Ambiente y la correspondiente documentación.
- Cómo se desempeñan o se podrán desempeñar los encargados con su tarea.
- Si existe un sistema de información general regular y suficiente hacia los sectores componentes de decisión.
- Si se respetan las especificaciones legales.

Plan de trabajo:

El área de revisión Protección del Medio Ambiente abarca varios campos: protección contra emanaciones de gases tóxicos, protección hidrológica y eliminación de desechos.

Se debe entregar un catálogo de medidas a los encargados de estas tareas, concordante con lo que especifican las disposiciones legales.

Fundamentos legales: Ver legislación argentina

Información y Reglamentación interna:

Resumen de resultado:

Puntos de revisión, evaluados como:

Cumple con las exigencias	.....=.....%
Puede mejorarse	.....=.....%
No cumple con las exigencias	.....=.....%

## PUNTOS DE REVISION

### 1. Organización de la protección del Medio Ambiente

1.1. ¿Existe un plan de organización e/o indicaciones de organización para la protección del medio ambiente?

1.2. ¿Les fueron aclarados sus deberes a los operadores responsables de instalaciones relevantes para el medio ambiente?

#### Notas:

Encargado de la protección del medio ambiente

Encargado de servicio:

Protección contra emanaciones de gases tóxicos

Protección hidrológica

Protección contra desechos residuales

Operadores responsables de instalaciones relevantes para el medio ambiente, (por ej., encargados de fabricación, encargados de sector, ingenieros de planta)

A = Cumple con los requerimientos

V= Puede mejorar

N= No cumple con los requerimientos

### 2. Protección contra emanaciones de gases tóxicos

2.1. ¿Existe una lista actualizada de las instalaciones disponibles en la fábrica que produzcan emanaciones (que de acuerdo a la reglamentación vigente, necesiten o no de autorización especial para su funcionamiento)?

2.2. ¿Se ha designado a un encargado de protección contra emanación de gases y se ha notificado por escrito a la autoridad competente de su designación, en caso de existir o haber sido ordenadas en la planta instalaciones de acuerdo a la reglamentación sobre emisiones?

#### - Si no es requerido

¿Se ha designado a un encargado por iniciativa interna para ocuparse de la protección contra gases tóxicos, en caso de existir instalaciones que produzcan emanación de gases?

#### - Si no se hace

El encargado de la protección ambiental, ¿es responsable de las tareas relativas a la regulación sobre emisiones?

2.3. Los encargados, ¿tienen acceso a una indicación escrita con la descripción de tareas?

2.4. La capacitación previa del encargado, ¿comprende el perfil que demanda la ley?

2.5. La función del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos, como así también su nombre, ubicación física y teléfono. ¿fueron debidamente informados a todo el personal?

2.6. ¿Cuenta el encargado de protección contra emanaciones tóxicas con los medios necesarios para el cumplimiento de su tarea?

2.7. ¿Es suficiente el tiempo que dicho encargado tiene asignado para realizar sus tareas?

2.8. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos? (Cursos, recepción de revistas técnicas, etc.)

2.9. ¿Se requiere la opinión del encargado de protección contra emanaciones de gases tóxicos para la toma de decisiones sobre inversiones?

2.10. El encargado de la protección contra emanaciones de gases tóxicos, ¿realiza un informe anual a la Gerencia de Fábrica, en el cual, entre otras cosas, figure la descripción de las medidas tomadas y planeadas?

2.11. ¿Se obtuvieron las autorizaciones para las instalaciones construidas o actividades que según la ley, requieren autorización?

2.12. ¿Existen para instalaciones aprobadas, que hayan sufrido modificaciones importantes, las ampliaciones de autorización?

2.13. ¿Se presentan para las instalaciones que requieren autorización y que funcionan en áreas de fuerte impacto ambiental, las declaraciones anuales de emanaciones en los sectores respectivos?

2.14. ¿Se realizan informes para las autoridades pertinentes, respecto de las instalaciones aprobadas?

2.15. Las mediciones prescriptas, ¿se documentan y certifican correctamente?

2.16. ¿Se realizan los controles internos y revisiones prescriptas por la ley en el caso de uso de hidrocarburos halogenados? ¿Son documentados y archivados satisfactoriamente?

2.17. ¿Se controlan las instalaciones que están sujetas a reglamentación pertinente y se verifica la necesidad del eventual respaldo técnico correspondiente?

2.18. ¿Existen instalaciones encuadradas en la normativa sobre denuncia de fallas y, en tal caso, se tomaron las medidas necesarias?

### 3. Protección hidrológica

3.1. ¿Existe un listado actualizado, en el cual se aclare en qué sitio y en qué cantidad se utilizan y/o acumulan sustancias tóxicas en la planta?

3.2. ¿Existe una lista actualizada de las instalaciones que utilizan sustancias contaminantes del agua?

3.3. ¿Se designó a un encargado de la empresa para la protección hidrológica y se le comunicó por escrito a la repartición pública correspondiente, en el caso de que la repartición lo requiera?

- Si no es necesario

¿Se designó a un encargado interno de la empresa para la protección hidrológica con los alcances legales de la legislación sobre protección de aguas?

- Si no

¿Conoce el encargado de la protección ambiental el alcance de la legislación de aguas de la planta? Si no, consultar a los responsables de las instalaciones

3.4. Para la incorporación del encargado de la protección hidrológica, ¿existe una solicitud acompañada de la descripción de tareas correspondiente?

3.5. El encargado, ¿es lo suficientemente profesional y competente, tal como lo solicita la ley?

3.6. ¿Se le comunicó al personal, la existencia y función del encargado de protección hidrológica y se le aclaró su nombre, su ubicación física y su número de teléfono?

3.7. ¿Tiene el encargado de protección hidrológica acceso a los medios necesarios para realizar su trabajo correctamente?

3.8. ¿Tiene el encargado de protección hidrológica el tiempo suficiente para realizar sus tareas?

3.9. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección hidrológica (cursos, revistas técnicas, etc.)?

3.10. ¿Se requiere la opinión del encargado de protección hidrológica para la toma de decisiones sobre inversiones?

3.11. ¿Realiza el encargado de protección hidrológica un informe anual para la Gerencia de Fábrica, como lo requiere la ley?

3.12. ¿Existe el permiso legal requerido para extracción de aguas subterráneas y/o para el vertido de aguas en el subsuelo?

3.13. ¿Existe un permiso municipal para el vertido de aguas residuales a una laguna, riachuelo, río o lo que fuere el caso?

3.14. ¿Existe el permiso correspondiente para el vertido de efluentes en las cloacas? (desviación indirecta)

3.15. ¿Existe un permiso de vertido según leyes, decretos, o normas provinciales?

3.16. ¿Se le ha señalado a la autoridad competente la ubicación y las formas de manipuleo de las sustancias contaminantes del agua (en el caso de que esto sea necesario, según la legislación de aguas del país)?

3.17. ¿Se ha dispuesto de un servicio especializado para montaje, conservación, reparación y limpieza de instalaciones con sustancias contaminantes del agua?

3.18. ¿Se revisan periódicamente las instalaciones con sustancias tóxicas? ¿Se documenta esto suficientemente?

3.19. El encargado de protección hidrológica, ¿lleva un registro de aguas, a pesar de que esto no se requiera explícitamente en el permiso de desviación? ¿Se documentan periódicamente (por ej. semanalmente) las mediciones en forma suficiente?

#### 4. Protección contra desechos tóxicos

4.1. ¿Existe un registro actualizado sobre aquellos residuos tóxicos que deban declararse necesariamente, de acuerdo a la ley sobre residuos peligrosos?

4.2. ¿Se comunica a las autoridades acerca de los residuos tóxicos que deben declararse necesariamente? (No es necesario si las autoridades solicitaron teneduría de comprobantes para tipos de desechos).

4.3. ¿Se designó un encargado de la empresa para desechos? En caso de ser requerido por la autoridad competente. ¿Ha sido debidamente notificado por escrito a las autoridades su designación?

- Si no es necesario:

¿Se designó internamente un encargado para desechos, si es que los desechos que deben ser declarados son tóxicos?

- Si no:

¿Toma en cuenta el encargado del medio ambiente, los alcances legales para los desechos en la planta? Si no, consultar a los responsables de las instalaciones originadoras de residuos

4.4. ¿La solicitud para la incorporación de un encargado de desechos industriales, fue acompañada con la descripción de la tarea pertinente?

4.5. ¿Posee el encargado de residuos los conocimientos y la confiabilidad requeridos?

4.6. ¿Se le comunicó al personal sobre la existencia y la función del encargado de protección contra desechos tóxicos y se aclaró su nombre, su ubicación física y número de teléfono donde puede ser ubicado en la empresa?

4.7. ¿Tiene el encargado de protección de desechos accesos a los medios para realizar su trabajo correctamente?

4.8. ¿Tiene el encargado el tiempo suficiente para cumplir con sus tareas?

4.9. ¿Se encuentran asegurados la capacitación y el perfeccionamiento regular del encargado de protección contra desechos tóxicos (cursos, revistas técnicas, etc.)?

4.10. ¿Se requiere la opinión del encargado de residuos para la toma de decisiones en inversiones?

4.11. El encargado, ¿realiza un informe anual a la Gerencia de Fábrica como lo requiere la ley?

4.12. ¿Existe un plan de tareas para la organización y para la eliminación de desechos (por ejemplo sobre recolección)?

4.13. La eliminación de desechos tóxicos, ¿está organizada según el punto de vista económico?

4.14. ¿Se lleva un registro ordenado y actualizado de comprobantes de desechos tóxicos especiales?

4.15. ¿Se respeta el plazo de depósito para los registros de desechos especiales?

4.16. ¿El transporte de desechos tóxicos se realiza únicamente con empresas autorizadas?

4.17. ¿Controla el emisor que se adjunte la correspondiente información sobre cómo obrar en caso de accidentes?

4.18. ¿Controla el emisor que los residuos sean transportados en recipientes, cuya reglamentación para la protección de mercaderías esté caracterizada y autorizada?

4.19. La empresa responsable de la eliminación de desechos, ¿tiene un certificado que evidencie su autorización para la aceptación de los desechos especiales a eliminar?

4.20. ¿Existe un permiso legal para el depósito de residuos en la empresa?

4.21. Los aceites viejos, ¿se juntan y se eliminan en estado puro, según las disposiciones legales?

#### 5. Otros puntos a examinar

5.1. De las auditorías/investigaciones que se realizan sobre hechos que contravienen a las leyes, decretos, normas y regulaciones sobre la protección ambiental, ¿se sacan conclusiones y se implementan medidas para evitar futuras contravenciones?

5.2. ¿Existen para los 3 campos de la protección del medio ambiente instrucciones de trabajo más actualizadas?

5.3. ¿Se considera la protección del medio también en el plan de protección contra incendios y catástrofes?

5.4. Las inversiones y costos para la protección ambiental, ¿se registran según normas contables?

## 2.- GUÍA ISO 14.000. Derivación en la información contable y de Auditoría

### 2.1.- Introducción

Al comenzar nuestro proyecto en el año 1995 nuestro acercamiento a las Normas ISO se efectuó a través de las NORMAS ISO 9.000

En los años 1996 y 1997 a través de una publicación del Instituto Argentino de Racionalización de Materiales "Esquema A de Norma IRAM - ISO 14.001 : 1996" (marzo de 1996) y de un trabajo presentado por los Investigadores Mario Wainstein y Armando M. Casal *La auditoría del medio ambiente en el marco de la Auditoría integral y total*, Número Extraordinario "III" de la publicación Contabilidad y Auditoría avanzamos en el tema de la Guía ISO 14.001.

Consideramos de sumo valor estos antecedentes y los citaremos oportunamente, pero este punto del Capítulo IX de nuestro INFORME FINAL toma principalmente como base para su redacción un trabajo que se imprime en castellano a fines del año 1997 de Cascio, Joseph, Woodside, Gayle y Mitchell, Philip **GUÍA ISO 14.000**, ed. Mc Graw Hill.

Del libro antes citado, nos interesa destacar el siguiente párrafo:

"ISO 14.000 encarna un nuevo enfoque a la protección del medio ambiente. En contraste con el modelo de orden y control prevaleciente, desafía a cada organización a hacer acopio de sus aspectos ambientales, a establecer sus propias metas y objetivos, a comprometerse para adoptar procesos efectivos y confiables y una

mejora constante y a hacer que empleados y gerentes practiquen un sistema de percepción e ilustración compartido y responsabilidad personal por el desempeño ambiental de la organización. Este nuevo paradigma depende de una motivación positiva y el deseo de hacer lo correcto, y no del castigo por los errores cometidos. A largo plazo, promete establecer una base sólida de una administración consistente de las obligaciones con el medio ambiente." (El subrayado es nuestro)

Es decir que la ISO 14.000 establece un nuevo paradigma, procura una motivación positiva HACER LO CORRECTO y no por temor al castigo.

Este nuevo paradigma tendrá derivaciones importantes en la INFORMACIÓN CONTABLE, recordemos que muchos accidentes industriales recientes, que muchos daños irreparables o casi irreparables al MEDIO AMBIENTE lo produjeron empresas que cumplían, pudiéramos decir, totalmente las reglamentaciones y leyes vigentes aún en países adelantados en normativa ambiental.

Coincidimos con el autor del Prefacio (Joe Cascio) al libro comentado en párrafos anteriores, que señala:

"ISO 14.001, la norma del sistema de administración ambiental (Environmental Management System - EMS) presenta un marco para dirigir el uso de los recursos organizaciones a la cobertura completa de los impactos actuales y potenciales a través de procesos administrativos confiables y una base de empleados educados y comprometidos. El acatamiento de reglamentos es ahora el resultado normal de esta estrategia administrativa, aunado a percepción, sensibilidad y preparación, mayor confiabilidad y consistencia en el cumplimiento de objetivos ambientales y confianza creciente en la capacidad de la organización para impedir accidentes". (El subrayado es nuestro).

Esto implica para las empresas una mayor responsabilidad, un cambio de actitud que debe reflejarse en los ESTADOS CONTABLES. El usuario de los servicios o productos de una empresa le reclama a la misma un cuidado del MEDIO AMBIENTE y esta información no sólo debería formar parte de un prospecto, debe mostrarse en los "rubros" respectivos, Bienes de Cambio; Bienes de Uso; Intangibles; Contingencias; Pasivos Ambientales; etc., todo complementado con las Notas a los Estados Contables.

Todo este cambio de actitud va a repercutir en dos segmentos de la Contabilidad: LA CONTABILIDAD SOCIAL y LA CONTABILIDAD ECONÓMICA. "En lo que atañe a la Auditoría del Medio Ambiente, se cita como antecedente de la misma el enfoque del profesor William L. Chapman acerca de la

auditoría económicosocial, donde la información a examinar son los costos incurridos y beneficios aportados para el bienestar de la comunidad".<sup>2</sup>

## 2.2.- Concepto de las Normas ISO

"El término ISO, casi siempre utilizado al hacer referencia a la organización y sus normas, no es una sigla, como se supone. ISO es una palabra griega que significa 'igual'. El vocablo es muy adecuado para la organización, ya que su énfasis principal está en buscar la estandarización a nivel internacional. Por tradición, ISO hacía énfasis casi exclusivo en normas de productos y de seguridad. Estas normas técnicas han sido de gran valor a través de los años y han fomentado el comercio internacional, la uniformidad de productos y la interconexión".<sup>3</sup>

"Todas las normas desarrolladas por ISO son voluntarias, por consenso y del sector privado. Ya que ISO es una institución no gubernamental, no tiene autoridad para imponer sus normas en ningún país u organización. Además, los expertos técnicos de los organismos miembros desarrollan las normas ISO mediante un proceso de amplias discusiones, negociaciones y consenso internacional. El proceso es abierto y los diversos depositarios y partes interesadas casi siempre están bien representados. Aún cuando las normas son elaboradas para el sector privado y tienen un carácter voluntario, muchos organismos gubernamentales pueden decidir convertir una norma ISO en una disposición obligatoria o legal. Tales normas también pueden convertirse en condiciones para cerrar un negocio en transacciones comerciales, haciendo, así que las partes ya no puedan considerarlas estrictamente voluntarias. Por último, el advenimiento de las normas de control ambiental ISO 14.000 parecen llevar a ISO hacia un terreno más cercano al sector público que bien puede decirse no es de su injerencia constitutiva".

"Las labores de ISO son desempeñadas en comités técnicos establecidos por el Consejo de Administración Técnica (TMB por sus iniciales en inglés) de ISO. Cada comité técnico recibe un campo sobre el cual trabajar de parte del TMB y los expertos de los países miembros se reúnen en un esfuerzo por lograr una meta común, el desarrollo de una norma ISO". (El subrayado es nuestro)<sup>4</sup>

## 2.3.- La creación de normas ISO

"Con el éxito de la serie ISO 9.000, la institución adquirió confianza en su capacidad para desarrollar otras normas organizacionales. A

<sup>2</sup> WAINSTEIN, M. Y CASAL, a., *La auditoría del medio ambiente en el marco de la Auditoría integral y total* - Número Extraordinario "III" - Noviembre 1996 - Publicación del Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

<sup>3</sup> CASCIO, Joseph et altri, citado en punto 2.1.

<sup>4</sup> Citado en (3)

finales de la década de 1980, cabalgando en la reputación de las normas ISO 9.000, ISO iba a la cabeza del desarrollo de estándares”.

“**Enfoque ambiental internacional.** A lo largo del mismo período en el que ISO disfrutaba de renombre con sus normas de calidad, mucho ocurría en la arena ambiental en un plano internacional. La reducción del ozono, el calentamiento del globo, la deforestación y otros problemas ambientales eran noticias de primera plana en todo el mundo y eran contemplados como problemas globales. Representantes de países preocupados por la situación se reunieron en Montreal en 1987 para celebrar acuerdos para prohibir la producción de químicos que agotan el ozono. La reducción de la diversidad biológica también había ganado atención internacional y circularon un número de propuestas encaminadas a regular este problema. En verdad existía un deseo internacional de mejorar el cuidado del medio ambiente.

Otro factor que se hizo evidente en ese momento, fue la ausencia de un indicador universal que evaluara el esfuerzo de buena fe de una organización por alcanzar una protección ambiental confiable y consistente. Este tipo de indicador que finalmente habría de tomar la forma de la norma ISO 14.001, puede ser utilizado para evaluar cuándo está acoplado con una evaluación independiente de la conformidad de parte de un tercero que confirme el compromiso de una organización de cumplir los reglamentos aplicables del país, de evaluar los impactos significativos de sus actividades y de desarrollar o mejorar su EMS”<sup>5</sup>

A continuación nos interesa destacar que el Comité Técnico que intervino en el análisis de las normas ISO denominado TC<sup>6</sup> 207 está integrado en la siguiente forma:

#### **Miembros del TC 207 y Organizaciones de Enlace<sup>7</sup>**

**Miembros participantes; Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Colombia, Cuba, República Checa, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, Alemania, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Jamaica, Japón, República de Corea, Malasia, Mauricio, México, Mongolia, Países Bajos, nueva Zelanda, Noruega, Filipinas, Rumania, Federación Rusa, Singapur, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Tanzania, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, Ucrania, Reino Unido, Estados Unidos, Uruguay, Venezuela y Zimbabwe.**

<sup>5</sup> Idem (4)

<sup>6</sup> Technical Committee.

<sup>7</sup> Membresía del TC 207 a mediados de 1995.

**Miembros observadores:** Argelia, Barbados, Croacia, Egipto, Estonia, Grecia, Hong Kong, Islandia, Libia, Lituania, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Sri Lanka, Vietnam, Yugoslavia.

#### **2.4.- La redacción de las normas ISO**

"La elaboración de normas ISO dentro del TC 207 sigue un curso predeterminado. Una nueva propuesta evoluciona hasta una norma internacional al avanzar por diversas etapas. Incluyen: revisión de propuestas, elaboración de borradores de trabajo, borradores de comités, borradores de normas internacionales, y, finalmente, normas internacionales."

"Una propuesta para un nuevo tema de trabajo debe ser aprobado por la mayoría de los miembros participantes del subcomité del TC 207. Un requerimiento adicional es que cinco de los miembros participantes del subcomité deben estar dispuestos a trabajar sobre el tema. Conforme el trabajo sobre el nuevo tema avanza, un grupo de trabajo formula un borrador de trabajo. El borrador de trabajo se convierte en un borrador de comité a través de la aprobación por consenso del subcomité. Para que un borrador de comité se convierta en borrador de norma internacional, debe de ser aprobado formalmente a través de un proceso de votación por boleta por dos terceras partes de los miembros participantes de la votación. Por último, para que un borrador de norma internacional se convierta en norma internacional, dos terceras partes de los miembros participantes en el subcomité deben aprobarlo y no más del 25% de la membresía total de ISO con derecho al voto puede votar en contra de la misma. La membresía total ISO con derecho a voto incluye a todos los organismos miembros de ISO, no sólo aquéllos involucrados en el comité o subcomité técnico.<sup>8</sup>

#### **2.5.- La Norma ISO 14.001<sup>9</sup>**

"Las normas de gestión ambiental internacional están destinadas a proveer a las organizaciones de los elementos de un sistema de gestión ambiental efectivo que pueda ser integrado con otros requerimientos de gestión, para ayudarlas a conseguir sus metas ambientales y económicas. Estas normas, como otras normas internacionales, no deben ser usadas para crear barreras comerciales para arancelarias, o para aumentar o cambiar las obligaciones legales de una organización."

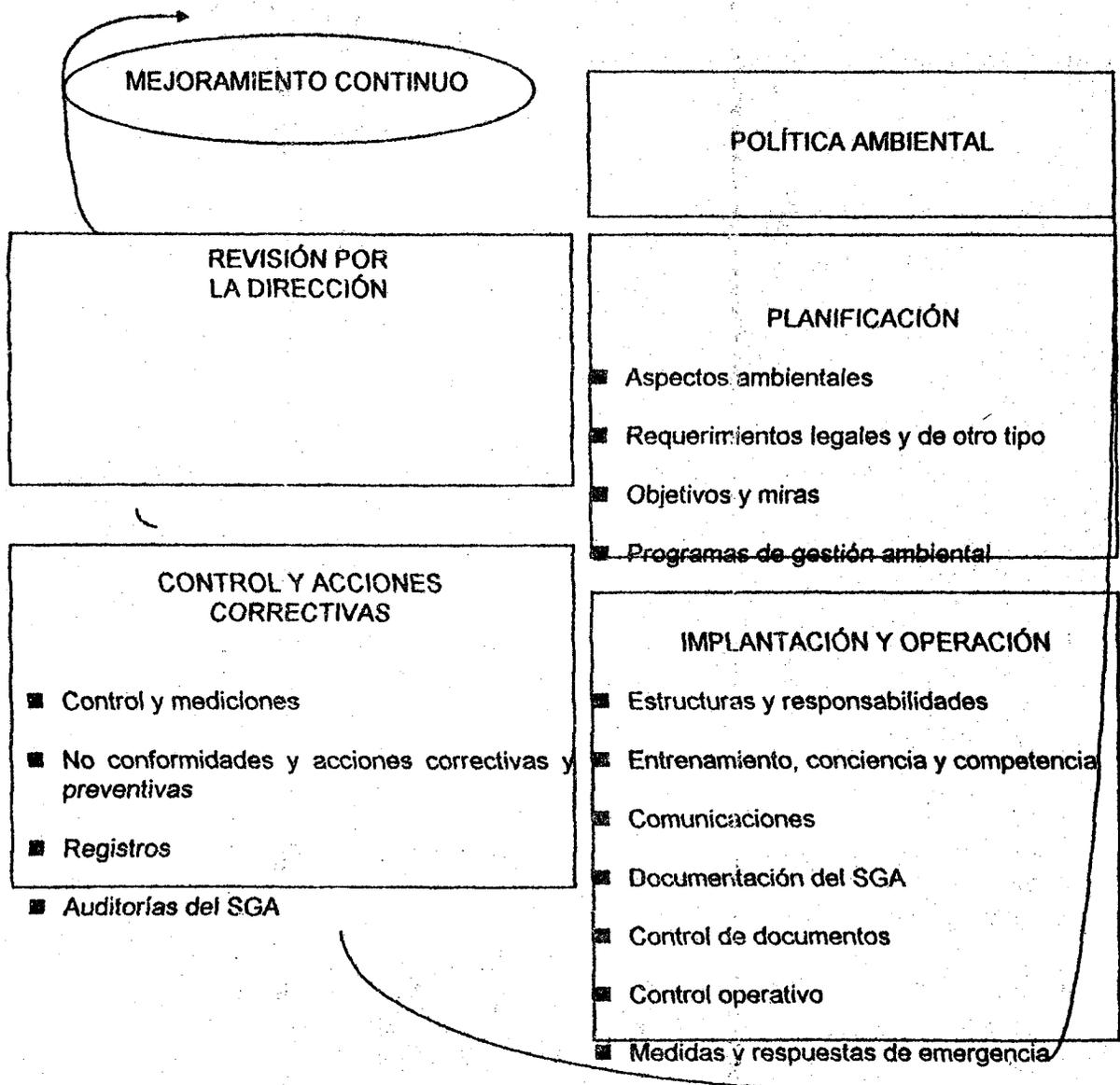
"Esta norma internacional especifica los elementos principales de un sistema de gestión ambiental. Se la ha redactado de modo que sea aplicable a todos los tipos y tamaños de organizaciones, y para

---

<sup>8</sup> Idem citado (4)

<sup>9</sup> IRAM, **Esquema A de Norma IRAM - ISO 14.001: 1996** - marzo 1996. Documento de Estudio - páginas 5 y 7.

adaptarse a las diversas condiciones geográficas, culturales y sociales".



### Modelo de Sistema de Gestión Ambiental<sup>10</sup>

<sup>10</sup> op. Cit (9)

"Esta norma internacional especifica los requerimientos para un sistema de gestión ambiental, para permitir que cada organización formule su política y sus objetivos teniendo en cuenta los requerimientos legislativos y la información respecto de los impactos ambientales significativos"

La norma es aplicable a cualquier organización que quiera:

- a) implantar, mantener y mejorar un sistema de gestión ambiental;
- b) asegurarse de su conformidad con su política ambiental establecida;
- c) solicitar la certificación y/o el registro de su sistema de gestión ambiental por una organización externa;

El sistema de gestión ambiental comprende los siguientes puntos:

- **POLÍTICA AMBIENTAL:** debe ser definida por el más alto nivel de la Dirección, debe incluir un compromiso de *mejoramiento continuo del Medio ambiente y prevenir la contaminación.*
- **PLANIFICACIÓN:** la organización analizará los impactos de los servicios o productos (de su empresa) sobre la ecología y se asegurará de que se consideren los objetivos ambientales.
- **IMPLANTACIÓN Y OPERACIÓN:** Se definirán, documentarán y comunicarán roles, responsabilidades y autoridades de modo de facilitar la gestión ambiental.

La dirección proveerá recursos humanos y herramientas especializadas, tecnología y asistencia financiera.

El más alto nivel de la organización designará un representante(s) para:

- a) asegurar que los requerimientos del sistema de gestión ambiental se hayan establecido, implantado y sean mantenidos de acuerdo con esta norma;

b) informar sobre el desempeño del sistema de gestión ambiental al más alto nivel, para revisarlo y como una base para mejorar el sistema de gestión ambiental.

- **ENTRENAMIENTO:** La organización identificará las necesidades de entrenamiento. Requerirá que todo el personal cuyo trabajo pueda originar un impacto significativo sobre el medio ambiente haya recibido un entrenamiento apropiado.

Establecerá y mantendrá procedimientos para hacer que sus empleados o miembros, en cada función y nivel pertinentes, tengan conciencia de:

a) la importancia de cumplir con la política y los procedimientos ambientales, y con los requerimientos del sistema de gestión ambiental;

b) los impactos ambientales significativos, reales o potenciales, derivados de sus actividades laborales, y los beneficios ambientales surgidos de una mejora de su desempeño personal;

c) sus roles y responsabilidades para lograr el cumplimiento con la política y los procedimientos ambientales, y con los requerimientos del sistema de gestión ambiental, incluyendo los requerimientos para la prevención y las respuestas de emergencia;

d) las consecuencias potenciales del apartamiento de los procedimientos operativos especificados.

- **DOCUMENTACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN AMBIENTAL:** La organización establecerá y mantendrá información, en papel o en forma electrónica, para:

a) describir los elementos centrales del sistema de gestión ambiental y sus interacciones.

- **CONTROL DE LA DOCUMENTACIÓN:** Se establecerá procedimientos para controlar los documentos requeridos por la NORMA, con el objeto de ser examinados y revisados periódicamente.

## 2.6.- Derivaciones en la información contable (implicancias contables y de auditoría ambiental)

### 2.6.1.- Propuesta contable ambiental

- Indicación por Notas a los estados Contables, como así también en la Memoria de la empresa de la actuación de la empresa en el campo ambiental.
- Estados Contables especiales ofreciendo información sobre repercusiones de la actividad de la empresa (calor, ruido, vibraciones, etc.) sobre el personal de la empresa y la comunidad en general.
- Inversiones en Bienes de Uso afectadas a la preservación, protección y recuperación ambiental.
- Inversiones en procesos productivos que eviten la contaminación.
- Inversiones en Investigación y desarrollo (la posibilidad de crear un Intangible Ambiental).
- Contingencias de pérdidas o de ganancias derivadas del problema ambiental.
- Pasivos ambientales ciertos e inciertos.
- Gastos en consultoría Ambiental.

### 2.6.2.- Propuesta de auditoría ambiental<sup>11</sup>

#### "Tipos de auditoría ambiental y aspectos comunes

Existe una amplia gama de auditorías ambientales, pero todas presentan elementos comunes. Podemos separarlas en tres grandes grupos que, a su vez, se dividen en subgrupos:

1. Auditorías de responsabilidad
  - . De cumplimiento legal
  - . De riesgos operacionales
  - . De pre-adquisición

---

<sup>11</sup> op cit en el punto 2.-.

- . De salud y seguridad
- 2. Auditorías de gestión ambiental
  - . De la organización
  - . De los sistemas
  - . De las políticas
  - . De los resultados
- 3. Auditorías de operaciones
  - . De ubicación
  - . De desperdicios
  - . De productos
  - . De cruzamiento de operaciones

Los elementos comunes a todas estas auditorías se sintetizan como sigue:

- . Determinación de objetivos
- . Identificación y comprensión de los sistemas de control
- . Evaluación de la efectividad de los sistemas de control relativos al impacto ambiental
- . Familiarización con los procedimientos operativos estándar
- . Inspección de planta
- . Reunir información
- . Verificación de la efectividad de los controles
- . Evaluación de resultados
- . Emisión del informe

4.- Algunas técnicas básicas de la auditoría del medio ambiente (4)

a) **Análisis:** de la información que le compete a la empresa auditada y de ésta con las que guarde relación

b) **Comparación:** de la información relativa al ente con la de entes similares de otros países

c) Encuesta: aplicada dentro de la empresa al personal superior y trabajadores, y fuera de ella a la Comunidad, gobiernos y autoridades científicas

d) Muestras: tomadas por especialistas cuyos resultados dictaminados podrán ser parte del informe del auditor

e) Certificaciones: extendidas por autoridades u organismos especializados para reforzar las recomendaciones ofrecidas

#### 5.- Informes sobre la auditoría del medio ambiente

El producto final de toda auditoría es "el informe", debiéndose constituir en una comunicación que efectivamente transmita los hechos esenciales. Toda actividad de investigación, análisis y evaluación, quedaría nula sin ese vital elemento. Básicamente debe contener: ¿Qué se hizo? ¿Cómo se hizo? ¿Qué se informa?

**QUINTA PARTE**

**PROPUESTA DE MODIFICACIÓN O AGREGADOS**

## **CAPÍTULO X**

### **IMPACTO AMBIENTAL SOBRE LA NORMATIVA CONTABLE ARGENTINA**

#### **1.- VALUACIÓN**

##### **1.1.- RESOLUCIONES TÉCNICAS N°s 10 Y 12 (transcripción parcial y propuestas de modificación y agregados)<sup>1</sup>**

**"Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**

#### **PRIMERA PARTE**

#### **VISTO:**

a) ...

b) ...

#### **CONSIDERANDO:**

a) ...;

b) ...;

c) ...;

d) Que es necesario que las normas contables profesionales sean producto de la participación activa de los profesionales que intervienen en la preparación, examen e interpretación de dicha información, así como de las instituciones que los nuclean, de los organismos de control, de los usuarios de información contable y de los otros interesados en ella;

e) Que los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de la información económica y financiera sobre la situación y gestión de entes públicos o privados;

f) Que es conveniente que existan normas contables profesionales que sean válidas para todos los entes y que establezcan el marco general en que se inscriban otras normas contables particulares que se emitan en forma complementaria para determinados grupos de entes emisores de estados contables, clasificados por su actividad u otro denominador común;

---

<sup>1</sup> Las propuestas de modificación y agregados se ubican en letra cursiva y subrayada. Las transcripciones parciales se colocan entre comillas.

g) Que es indispensable finalizar con el proceso de unificación de las normas contables para hacer más comprensible la información contable, incrementar la confianza que la comunidad deposita sobre ésta y servir de eficiente medio para facilitar e incentivar el desarrollo de la profesión;

h) ...;

i) ...;

j) ...;

k) Que durante el referido período de consulta se han recibido comentarios y sugerencias de profesionales, organismos empresariales, de investigación, de la profesión y otros entes, así como las conclusiones de Congresos Nacionales y Jornadas Regionales organizadas por esta Federación, todos los que una vez evaluados produjeron ciertas modificaciones a su texto original;

l) Que el Informe N° 13 fue adoptado por la Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas designada por esta Federación y publicado nuevamente para su consideración.

m) Que la Comisión Especial para el análisis y revisión del Informe N° 13, constituida en el ámbito de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, incorporó las modificaciones que entendió necesarias para dar consideración a las observaciones recibidas de algunos Consejos Profesionales."

#### **n) Problemática ambiental**

Que los aspectos medioambientales deben ser vistos en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, de las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general. Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, resulta lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro a todos los usuarios.

Que se debe considerar las implicancias del medio ambiente en la contabilidad; como resultado de un proceso de concientización de la función social.

Que resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional. Lo que se está produciendo no es sólo la inquietud de unos pocos profesionales que en forma independiente expresan sus expectativas e ideas sobre el tema, sino la profesión contable que en forma grupal se moviliza. Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

**"POR TODO ELLO:**

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE  
CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**RESUELVE:**

**Artículo 1º** - Aprobar las Normas Contables Profesionales que se incluyen como segunda parte de esta Resolución Técnica, con las siguientes salvedades:

a) Hasta tanto la profesión complete los estudios vinculados con el establecimiento de pautas a partir de las cuales deban realizarse las valuaciones de bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar basadas, en su caso, en tasaciones técnicas, así como de reglas para su revisión, regirán las siguientes normas:

a.1) el mayor valor proveniente de las variaciones de los valores específicos de bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar con respecto a la evolución del índice de precios al por mayor nivel general se incluirá en una reserva especial que forme parte del patrimonio neto, manteniéndose la imputación a resultados - del ejercicio o de ejercicios anteriores según corresponda - de los efectos derivados del cambio de vidas útiles y del método de amortización aplicado.

Del mismo modo se incluirá en la referida reserva el mayor valor proveniente de aplicar índices de precios específicos, distintos del índice de precios al por mayor nivel general.

La reserva no podrá tener saldo deudor y se desafectará en proporción al consumo de los bienes revaluados que le dieron origen, ya sea por baja, venta o amortización de esos bienes o por su desvalorización por haber crecido sus valores en menor porcentaje que el índice de precios al por mayor nivel general;

a.2) ...;

a.3) ...;

b) ...

**Artículo 2º** ...

**Artículo 3º** ...

**Artículo 4º** ...

**Artículo 5º** ...

a) ...

b) ...

**Artículo 6° ..."-**

## **SEGUNDA PARTE**

### **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES**

#### **"A. ANTECEDENTES Y CONCEPTOS GENERALES**

##### **1.- Doctrina, trabajos de Investigación y pronunciamientos profesionales**

Han servido de base para la formulación de este informe, diversos antecedentes doctrinarios y profesionales; entre ellos, cabe citar especialmente:

a) Pronunciamientos sobre 'principios de contabilidad generalmente aceptados' de la VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1965);

b) Pronunciamiento sobre 'principios de contabilidad generalmente aceptados' de la VIIª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (Avellaneda, 1969);

c) Resoluciones y recomendaciones sobre el tema de normas contables de las Xª, XIª, XIIª, XIIIª, XIVª y XVª Conferencias Interamericanas de Contabilidad;

d) Resoluciones y recomendaciones sobre el tema de normas contables de las IXªs, Xªs, XIªs y XVªs Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur.

e) Conclusiones de los Iº, IIº, IIIº, IVº y Vº Congresos Nacionales para Profesionales en Ciencias Económicas;

f) Conclusiones de las Iªs, IIªs, IIIªs y IVªs Jornadas Universitarias de Contabilidad;

g) Conclusiones de las Jornadas Regionales para Profesionales en Ciencias Económicas realizadas a partir de 1985;

h) Experiencia del I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) así como sus Normas Internacionales de Contabilidad y sus borradores hasta 1997, 59, 60 y 61);

i) Experiencia de diversos países sobre el tema: Alemania, Australia, Brasil, Canadá, Colombia, Costa Rica, Chile, Estados Unidos de Norteamérica, Gran Bretaña, Holanda, México, Nueva Zelandia, Panamá, Paraguay, Puerto Rico, República Oriental del Uruguay, Sudáfrica.

j) Recomendación N° 1 e Informes N° 1 y N° 2 de la Asociación Interamericana de Contabilidad (A.I.C.) - Área contabilidad;

k) Informe N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Replanteo de la técnica contable: Su estructura básica; su acercamiento a la economía;

l) Informes N° 3, N° 9 y N° 13 de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Territorio Nacional de Tierra del fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, titulados, respectivamente, Normas Contables de Valuación, Propuesta de Normas Contables Profesionales y Comentarios sobre el Informe 13 del C.E.C.Y.T.;

m) Análisis del Informe XIII de la F.A.C.P.C.E., elaborado en el Instituto de Postgrado e Investigación Técnica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires;

n) Diversos artículos y publicaciones de autores nacionales y extranjeros sobre el tema, así como trabajos de Institutos de Investigación de Facultades en Ciencias Económicas. Sobre Medio Ambiente las publicaciones año 1996, 1997 y 1998 del Instituto de Investigaciones Contables "Juan Alberto Arévalo".

ñ) Borradores de discusión utilizados en la Comisión de Principios de Contabilidad y en el Consejo del Instituto Técnico de Contadores Públicos."

**o) Normas legales relativas a la problemática ambiental Nacional y Extranjera**

Nacional

- Constitución Nacional año 1994
- Ley de Residuos Peligrosos - Ley N° 24.051
- Decreto N° 831 - Reglamentación de la Ley N° 24.051

Extranjera

- EE.UU. "Statement of Position 96-1"

Marco Legal

1. Solución a la Polución Ambiental
2. Prevención y control de la Polución

a) Fondo de dinero para atender desastres ambientales y sus costos.

b) Regulación de la emisión de tóxicos (en el aire, agua, etc.)

Acta de Reconocimiento a los Derechos Comunitarios y la Planificación de las Emergencias informa y reporta episodios sobre los desechos industriales.

En un plano impositivo-contable, el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América establece en su reglamentación vigente que los costos de limpieza del medio ambiente no pueden deducirse hasta que hayan sido pagados. Su inclusión en los estados financieros y su asiento en los libros de contabilidad no cumplen los requisitos de la deducción con fines impositivos. La empresa sólo puede deducir estos gastos cuando liquida el pasivo correspondiente. Normalmente los pasivos futuros deben consignarse en el balance en cifras brutas, indicándose por separado los impuestos diferidos.

La República Federal de Alemania en el año 1973 y a través de su División de Economía comercial de la Asociación Alemana de la Industria Química incluye en sus Recomendaciones la definición de medidas ambientales y dicta directrices para determinar los gastos correspondientes. De manera similar, en Noruega la Ley de Empresas emitida por el gobierno exige la inclusión, en la memoria de la Junta Directiva, de información sobre emisiones contaminantes y detalles acerca de las medidas ambientales proyectadas o tomadas para sanear el medio ambiente.

**"2.- Aspectos generales e introductorios a la definición de las normas**

**2.1.- Alcance de estas normas**

El cuerpo de normas aquí estatuido apunta preponderantemente a la preparación de informes de uso público, los llamados habitualmente estados contables de publicación. No obstante, el proceso seguido para su enunciación y los conceptos generales de los que tal cuerpo normativo deriva, habilitan su utilización para todo otro tipo de informe contable, con las desagregaciones de datos o las modalidades particulares que cada emisor desee considerar para satisfacer mejor las necesidades informativas de los usuarios.

**2.2. Objetivos de los estados contables**

En términos amplios, el objetivo de los informes contables es brindar información, principalmente cuantitativa, sobre el ente emisor, utilizable por los usuarios más comunes para la toma de decisiones económicas y financieras. Entre los informes contables, los de uso más general por la comunidad son los denominados estados contables, que se refieren a la presentación del patrimonio de un ente, a las variaciones sufridas por el patrimonio, a la conformación del resultado producido en un cierto período y a algunas actividades financieras por él desarrolladas. Estos estados persiguen múltiples

objetivos; una enunciación mínima aceptable de ellos sería que brindan información útil para:

- a) servir como guía para la política de la dirección y de los inversionistas en materia de distribución de utilidades;
- b) servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales;
- c) servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y vender;
- d) ayudar a analizar la gestión de la dirección;
- e) servir de base para determinar la carga tributaria y para otros fines de política fiscal y social;
- f) ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional;
- g) ser utilizada como una de las bases para la fijación de precios y tarifas;
- h) El cumplimiento equilibrado de este listado de fines contribuye a destacar la calidad de estos informes."

l) Demostrar el cumplimiento de las normas relativas al cuidado del medio ambiente.

### **"2.3.- Concepto de ganancia**

La contabilidad es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados.

Esta importancia del concepto de ganancia o de medición de resultados es aún más clara respecto de los objetivos específicos de los estados contables precedentemente enunciados.

Para el mejor cumplimiento de esos objetivos se considera apropiado adoptar como concepto de ganancia o beneficio proveniente de las operaciones de intercambio el de la diferencia entre el ingreso que obtiene el ente por la venta de su producto (bien o servicio) y el costo corriente de los insumos empleados en su producción y comercialización (medidos en términos del mismo momento de la venta). Según este concepto el costo es un valor del momento a que se refiere su medición y no de un momento anterior o posterior.

Además de los resultados de las operaciones de intercambio así calculado, se considera adecuado reconocer - para una mejor satisfacción de los objetivos de los estados contables - los resultados de los acontecimientos internos o externos a la empresa o circunstancias del mercado que originen acrecentamientos, revalorizaciones y desvalorizaciones en términos reales, o sea, netos del efecto de los cambios en el nivel general de precios."

Es importante reconocer en este concepto de GANANCIAS los costos y contingencias de pérdida relativas a la problemática ambiental como así también los ingresos económicos derivados de desgravaciones por descontaminación ambiental y las contingencias de ganancias por conceptos similares

#### **"2.4.- Modelo contable**

El modelo contable es la estructura básica que concentra, conceptualmente los alcances generales de los criterios y normas de valuación y medición del patrimonio y resultados. Un modelo contable, consta de tres definiciones básicas:

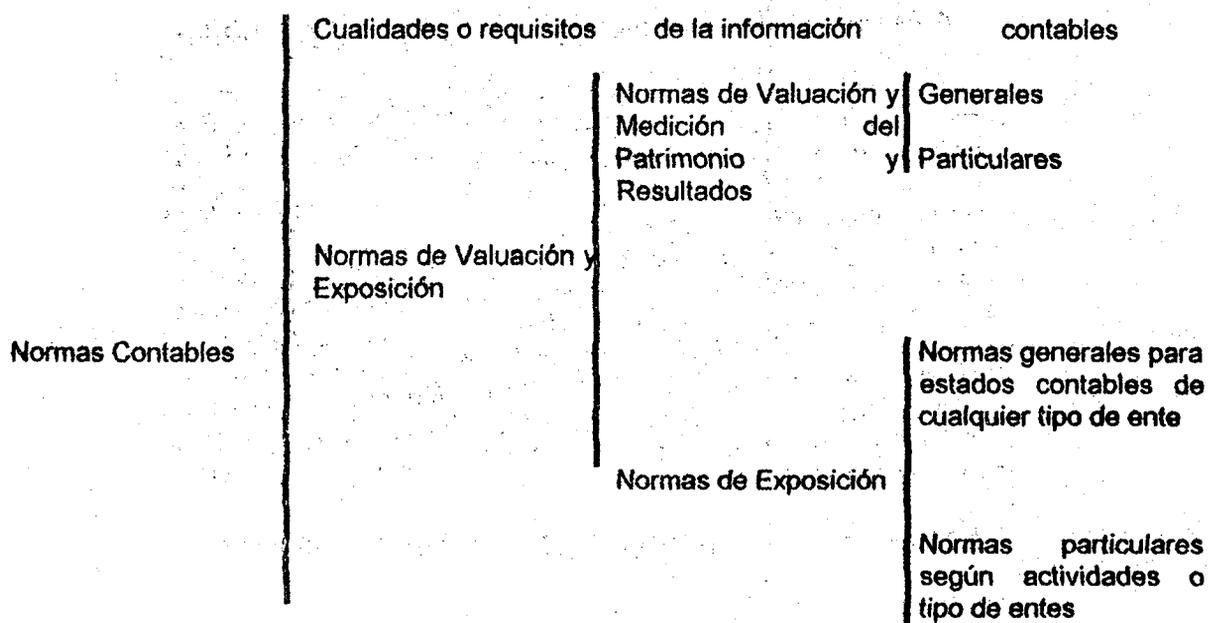
- a) el concepto de capital a mantener;
- b) la unidad de medida a emplear; y
- c) los criterios de valuación a aplicar.

Para la formulación de este cuerpo de normas, el modelo adoptado queda encarado de la siguiente manera:

- a) capital a mantener: el financiero, vale decir, aquél representado por el total de los pesos invertidos por los socios, dueños o accionistas, según el tipo de ente;
- b) unidad de medida: se ha optado por la monetaria y en ella el concepto de moneda homogénea o moneda constante (expresión esta última proveniente de su enunciación legal).
- c) criterios de valuación: valores corrientes del momento a que se refiere cada medición. Este concepto se aplica tanto para los activos y pasivos como para los ingresos y los costos."

#### **"2.5.- Categorías de normas**

Las normas contables que se enuncian en el siguiente capítulo se desarrollan en función de los conceptos básicos expuestos en los puntos anteriores, y se estructuran en niveles de acuerdo con lo que se sintetiza en el siguiente cuadro general de las normas contables:



Como comentario a este esquema global, se puede indicar que las cualidades o requisitos de la información contable, como categoría general de norma, involucra la mayoría de aquéllas que en términos de las ciencias de la información, cualquier tipo de información debe reunir, y específicamente aquéllas que la contabilidad, como un tipo de particular de información, debe satisfacer. Por supuesto, la caracterización de cada cualidad o requisito se ha efectuado con un sentido particular para la contabilidad.

Estas cualidades o requisitos a satisfacer por la información contable con vistas a producir información de la mayor calidad en términos de cumplimiento de los objetivos de los estados contables, condicionan la definición de las normas contables, tanto de valuación como de exposición.

En lo relativo a las normas de valuación y medición del patrimonio y resultados, los criterios generales recogen los aspectos básicos del modelo seleccionado. Las normas particulares, de valuación y medición del patrimonio y resultados, por su parte, enuncian las modalidades de cuantificación consideradas apropiadas para cumplimentar las cualidades de la información y las definiciones básicas del modelo, a fin de procurar el mejor cumplimiento de los objetivos de los estados contables. En cuanto a los aspectos de detalle o particulares del cumplimiento de las cualidades o requisitos de la información contable en materia de exposición, deberán enunciarse como normas para la presentación de la información contable, sobre todo, cuando se trate de informes de uso público. Este último aspecto se encuentra tratado en forma global en la Resolución Técnica N° 8: 'Normas generales de exposición contable', y para casos específicos en la Resolución Técnica N° 9: 'Normas particulares de exposición contable'."

## **"B.- NORMAS CONTABLES**

### **1.- Cualidades o requisitos generales de la información contable**

Hay varias maneras de listar estas cualidades, y en distintos trabajos de investigación se plantean de diferentes manera, aún cuando la terminología puede ser similar. En este trabajo se postula una enunciación de cualidades generales, para cuyo cumplimiento es conveniente satisfacer cualidades o requisitos más específicos. El listado total, considerado como conjunto y entendido como para un cumplimiento equilibrado y razonable, es el que debe permitir esclarecer, cuando se planteen alternativas para el tratamiento contable de una situación, cuál es aquella que debe escogerse - en base al criterio profesional - para producir información de la mayor calidad. Esta mayor calidad estará en relación con el mejor cumplimiento de los objetivos de los estados contables enunciados en el apartado A.2.2."

#### **"1.1.- La información que se proporciona debe ser verdadera**

Las cualidades a satisfacer son:

a) **Veracidad:** La información debe expresar una conformidad razonable con la realidad.

b) **Objetividad:** La información debe tender a presentarse, en el mayor grado posible, de manera que exprese los acontecimientos tal como son, con el mayor realismo, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor.

c) **Actualidad:** La información debe considerar los elementos y valores que tienen efectiva vigencia.

d) **Certidumbre:** La información debe elaborarse sobre la base del mejor conocimiento posible de los acontecimientos que comunica, basado en un estudio diligente de los aspectos relevantes de cada uno de ellos.

e) **Esencialidad:** La información sobre un fenómeno dado debe dar preeminencia a su naturaleza económica por sobre su forma instrumental o jurídica, cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos existentes.

f) **Verificabilidad:** La información debe permitir su comprobación mediante demostraciones que la acrediten y confirmen

g) **Precisión:** La información debe estar comprendida entre los estrechos límites de la aproximación, buscando un acercamiento a la exactitud en la medida de lo posible.

h) **Confiable:** La información debe prepararse conforme a criterios, normas y reglas que le otorguen carácter de creíble."

Todos estos requisitos tienen INFLUENCIA en la NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL

### **"1.2.- Debe considerarse el rendimiento de la información**

Las cualidades a cumplimentar son:

a) **Utilidad:** La información debe servir efectivamente y rendir un beneficio tanto para el emisor como para el receptor o destinatario; no debe ser superflua, sobrante o innecesaria.

b) **Productividad** (rentabilidad o economía de la información): La información debe prestar una utilidad para los objetivos de los usuarios, que exceda los esfuerzos necesarios para su obtención (relación costo-beneficio).

### **1.3.- La información debe ser la que corresponde**

Las cualidades a cumplir son:

a) **Pertenencia:** La información debe ser razonablemente apropiada para el cumplimiento de sus objetivos pudiendo llegar a superar ese nivel de efectividad y convertirse en relevante cuando adquiere altos niveles de excelencia.

b) **Integridad:** La información debe tender a ser completa, ello significa que incluirá al menos todas las partes esenciales.

c) **Significación:** La información no debe omitir ningún elemento de importancia, pero puede excluir elementos que no la posean.

d) **Suficiencia:** La información debe ser proporcionada en la medida necesaria para satisfacer los requerimientos de los usuarios.

e) **Irreemplazabilidad:** La información no puede ser sustituida por otra, dentro de límites razonables.

f) **Prudencia:** La información debe expresarse con cautela y precaución. El informante debería ubicarse entre la reflexión y la previsión, tendiendo a evitar los riesgos que podrían emanar de la información que comunica."

Todas estas cualidades tienen influencia en la NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL

### **"1.4.- La información debe ser viable**

Las cualidades a satisfacer son:

a) **Accesibilidad:** La información debe ser obtenible sin mayores obstáculos.

b) **Practicabilidad:** La información debe reunir los atributos que permitan su utilización.

c) **Normalización:** La información debe basarse en normas o reglas adecuadas que satisfagan la necesidad de consecuencia y uniformidad que pudieran requerir los usuarios.

d) **Comparabilidad:** La información debe permitir la posibilidad de ser relacionada y confrontada con:

- 1) información del ente a la misma fecha o período;
- 2) información del ente a otras fechas o períodos;
- 3) información de otros entes.

e) **Convertibilidad:** La información debe poder cambiarse en su forma, transformarse o reducirse a datos fundamentales, sin cambio en su contenido o en su esencia.

f) **Oportunidad:** La información debe emitirse en tiempo y lugar convenientes para los usuarios.

g) **Celeridad:** La información debe ser suministrada con la mayor rapidez posible.

h) **Claridad:** La información debe ser inteligible, fácil de comprender por los usuarios que tengan un razonable conocimiento de la terminología propia de los estados contables."

Todas estas cualidades tienen influencia en la **NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL**

**"1.5.- La información debe ser organizada**

Esto significa satisfacer las siguientes cualidades;

a) **Sistematización:** La información debe presentarse de manera ordenada y orgánica, lo que significa que debe fundamentarse en un conjunto de criterios, normas y reglas armónicamente entrelazadas.

c) **Racionalidad:** La información debe ser lógica y resultar de la aplicación de un método adecuado."

Todas estas cualidades **INFLUYEN** en la **NORMATIVA CONTABLE AMBIENTAL**

## **"2.- Normas generales de valuación y medición del patrimonio y resultados**

Recogen los aspectos esenciales del modelo contable seleccionado.

### **2.1.- Capital a mantener**

Se adopta el concepto de capital financiero. Esto implica considerar la norma establecida en el punto IV.A.2 de la Resolución Técnica N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas:

A los fines de la determinación del resultado del ejercicio o período, se adopta el concepto de mantenimiento del capital financiero, enfoque según el cual se considera capital el total de los pesos invertidos por los socios o accionistas, en su caso, medidos en moneda constante.

### **2.2.- Unidad de medida**

La información contable debe prepararse en una unidad de medida monetaria homogénea, reconociendo los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. Para ello, se aplicarán las normas vigentes establecidas por la Resolución Técnica N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

### **2.3.- Valuación**

La norma general de valuación es la utilización de valores corrientes, en la modalidad que satisfaga mejor a los objetivos de los estados contables, atendiendo a las circunstancias y a los elementos a valorar y con el límite del valor recuperable indicado en el punto B.2.5.

La selección del valor corriente adecuado se hace fundamentalmente en base al grado de avance del proceso de generación de resultados en cada caso, procurando que el valor corriente aplicado sea verdaderamente representativo de la riqueza poseída.

El valor corriente de salida (valor neto de realización o valor actual del flujo de fondos futuros esperados) se aplica cuando para convertir un activo en líquido sólo resta cobrar en moneda o cuando la comercialización no demanda esfuerzos significativos.

Para los restantes activos se utiliza - en general - el valor corriente de entrada o costo de reposición (costo de recompra o de reproducción, según el caso), cuyas modalidades se describen en el

100% de los casos. Esta información se transmite a través de los siguientes medios:

1. Memoria
2. Estados Contables Anuales (en el cuerpo principal y en la parte complementaria)
3. Informes de prensa (periódicos y revistas)
4. Folletos explicativos especialmente preparados para el tema con destino a usuarios de Argentina y del exterior
5. Avisos ambientales institucionales
6. Publicidad de productos gráfica y televisiva

• **Costos ambientales**

Los costos relacionados con el medio ambiente se separan de otro tipo de costos en el 67% de los casos; a través de:

1. Informes externos (Memoria y Notas a los Estados Contables)
2. Informes internos en el rubro "Gastos" a través de la cuenta "Seguridad y medio ambiente"
3. Informes extracontables con fines informativos
4. Balances consolidados

Incorporando la información obtenida a partir de las fuentes indirectas se mantienen las conclusiones antes expuestas.

• **Activación de costos ambientales**

Las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente se activan en el 83% de los casos en los siguientes rubros:

1. Bienes de uso - se activan las inversiones que beneficiarán en el futuro y, en general, hacen gastos o inversiones provisionadas en el balance

Cuando el valor corriente no estuviere disponible o no fuera apropiada su utilización, se usa como sucedáneo el costo original reexpresado.

En todos los casos de bienes comercializables en el mismo estado en que se adquieren (reventa), o utilizables en la producción o en la estructura administrativa en comercial sin montajes o construcciones (bienes de uso e inversiones en inmuebles de similar naturaleza), los valores corrientes deben computarse para operaciones de contado, ya sea que se basen en precios de compras como de ventas.

En cambio, cuando se tratare de bienes en los que su producción, construcción, montaje o terminación se prolongue en el tiempo, en razón de la naturaleza de tales procesos (por ejemplo, la elaboración de bebidas que refieren un proceso de añejamiento, el estacionamiento de maderas, tabacos y yerba mate, la construcción de buques, la fabricación de máquinas a pedido y similares), y los valores corrientes a asignar a estos bienes fueren costos de reposición, a los efectos de estimar dichos costos de reposición deberán considerarse los costos financieros relacionados con el total de la inversión (tanto la financiada con capital de terceros como la financiada con capital propio) y durante el período de inmovilización propia de la naturaleza del proceso respectivo. Estos costos deberán determinarse en base a una tasa de interés relevante en el mercado en el momento al cual se refiere la valuación, neta de sus componentes inflacionarios o sea en términos reales, a condición de que pueda ser considerada razonable y estable.

Cuando para valuar estos bienes cuya producción, construcción, montaje o terminación se prolonga en el tiempo, se tomase el costo de reposición directa en el mercado o, en su caso, el valor neto de realización, no corresponderá adicionarle ningún costo financiero.

Cuando se trata de participaciones permanentes en otros entes, su valor patrimonial proporcional refleja la aplicación de estas normas, por lo que se lo utiliza en forma directa.

En caso de los pasivos en moneda, el valor corriente aplicable es el de salida, o sea el importe necesario para su cancelación (en general, valor actual del flujo de fondos estimado que su pago generará).

Cuando se trata de obligaciones en especie (de hacer o de dar cosas) se toma el importe mayor entre su costo de reposición y las sumas recibidas por el ente ajustadas por inflación salvo que sean cancelables con activos existentes - caso en el que se toma el valor con que dichos bienes figuran - o se refieran a especie adquirible de obtención asegurada, en cuyo caso se valúan a su costo de reposición."

100% de los casos. Esta información se transmite a través de los siguientes medios:

1. Memoria
2. Estados Contables Anuales (en el cuerpo principal y en la parte complementaria)
3. Informes de prensa (periódicos y revistas)
4. Folletos explicativos especialmente preparados para el tema con destino a usuarios de Argentina y del exterior
5. Avisos ambientales institucionales
6. Publicidad de productos gráfica y televisiva

• **Costos ambientales**

Los costos relacionados con el medio ambiente se separan de otro tipo de costos en el 67% de los casos; a través de:

1. Informes externos (Memoria y Notas a los Estados Contables)
2. Informes internos en el rubro "Gastos" a través de la cuenta "Seguridad y medio ambiente"
3. Informes extracontables con fines informativos
4. Balances consolidados

Incorporando la información obtenida a partir de las fuentes indirectas se mantienen las conclusiones antes expuestas.

• **Activación de costos ambientales**

Las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente se activan en el 83% de los casos en los siguientes rubros:

1. Bienes de uso - se activan las inversiones que beneficiarán en el futuro y, en general, hacen gastos o inversiones provisionadas en el balance

**"2.4.- Determinación de valores de ingreso**

- a) ...
- b) ...
- c) ..."

**"2.5.- Valor recuperable de los activos**

- a) ...
- b) ...
- c) ..."

**"2.6.- Reconocimiento de variaciones patrimoniales**

Los aportes y retiros de los propietarios (o, en el primer caso, de los asociados o integrantes de entidades sin fines de lucro) y los ingresos, ganancias, costos y pérdidas deben reconocerse contablemente en el período en que se hayan producido los hechos substanciales que los generaron.

Bajo el concepto de capital financiero a mantener, las variaciones patrimoniales (excepto las provenientes de suscripciones o integraciones de capital, retiros de capital, distribuciones de ganancias o similares) constituyen resultados, y pueden provenir de:

a) intercambio, en cuyo caso se reconocerán como resultados cuando las operaciones que las produzcan puedan considerarse concluidas, atendiendo para ello al concepto de esencialidad;

b) acontecimientos internos o externos a la empresa o circunstancias del mercado que originen acrecentamientos, revalorizaciones y desvalorizaciones en términos reales (resultados por tenencia), en cuyo caso se reconocerán en resultados en la medida en que sean representativos los valores que se tomen como base (y no deriven de cuestiones coyunturales).

En cuanto a la imputación de costos a períodos, ésta seguirá las siguientes reglas:

a) si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período al que se imputa el ingreso;

b) si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado pero sí con un período, debe ser cargado al resultado de ese período;

c) si no se da ninguna de las dos situaciones anteriores, el costo debe ser cargado al resultado en forma inmediata."

## **"2.7.- Consideración de contingencias**

Se considerarán en la medición del patrimonio y la determinación de resultados los efectos de todas las contingencias favorables o desfavorables que deriven de una situación o circunstancias existentes a la fecha de cierre de los estados contables y que reúnan los siguientes requisitos:

a) un grado elevado de probabilidad de ocurrencia o materialización del efecto de la situación contingente (es habitual clasificar las contingencias desde el punto de vista de la probabilidad de ocurrencia en un rango que va desde: a) la remota, de poco probable materialización, hasta b) la probable, con elevado grado de probabilidad de ocurrencia);

b) cuantificación apropiada de sus efectos.

La existencia de un grado elevado de probabilidad de ocurrencia debe quedar apropiadamente fundada en las cualidades generales de la información contable, indicadas en el punto B.1, con especial énfasis en "objetividad", "certidumbre" y "verificabilidad".

De dicha fundamentación se dejará detallada constancia en notas aclaratorias o complementarias a los informes contables, así como de las bases sobre las que se efectuó la cuantificación de los efectos derivados de las referidas contingencias.

Las contingencias remotas no deben ser contabilizadas ni requieren ser expuestas en notas a los estados contables. Las contingencias probables no cuantificables obviamente no pueden contabilizarse, pero sí deben ser expuestas en notas a los estados contables. También deben exponerse en notas las contingencias que no son ni probables ni remotas."

### Ejemplos de contingencias relacionadas con el MEDIO AMBIENTE:

- Cuando existe contaminación en el terreno y la empresa requiere un saneamiento del mismo, sería necesario tener en cuenta su costo o, por lo menos, realizar un informe apropiado.
- Cuando una entidad transporta desechos peligrosos a un basurero en forma ilegal es responsable por la contaminación que puede llegar a ocurrir en ese lugar.
- Las leyes y regulaciones ambientales pueden involucrar un deterioro de los activos de la empresa y, por lo tanto, la necesidad de reducir la valuación de los mismos, tal sería el caso de la obsolescencia de los inventarios, o de las maquinarias.
- Una entidad puede llegar a tener que informar en notas algún resultado negativo contingente relacionado con el medio ambiente debido a que no se puede estimar razonablemente lo perdido.

**"2.8.- Consideración de hechos posteriores al cierre del período contable**

Deberán considerarse los efectos de los hechos y circunstancias que, producidos con posterioridad al cierre del período contable y hasta la fecha de emisión de los informes contables, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera de las fechas mencionadas o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenidas."

**"2.9.- Modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores**

a) ...

b) ..."

**"3.- Normas particulares de valuación y medición del patrimonio y resultados**

**3.1.- Caja y bancos, colocaciones de fondos, préstamos, créditos y pasivos que correspondan a operaciones liquidables en moneda argentina, sin cláusula de ajuste o indexación (o en moneda extranjera con cambio asegurado:**

...

**3.2.- Caja y bancos, colocaciones de fondos, préstamos, créditos y pasivos liquidables en moneda extranjera**

a) ...

b) ...

**3.3.- Colocaciones de fondos, préstamos, créditos y pasivos sujetos a ajuste o indexación:**

...

**3.4.- Préstamos, créditos y pasivos no cancelables en moneda (derecho u obligaciones a recibir o entregar bienes o servicios:**

...

a) ...

b) ...

c) ...

### **3.5.- Bienes de cambio en general**

A su costo de reposición, recompra o reproducción a la fecha que se refiere la valuación. En caso de imposibilidad de determinación o estimación de estos valores, se admitirá el costo original reexpresado en moneda constante."

El costo se puede ver incrementado si contempla las normas relativas al cuidado del medio ambiente.

**"3.6.- Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta:**

..."

**"3.7.- Bienes de cambio producidos o construidos con un proceso de producción o construcción que se prolongue en el tiempo:**

..."

**"3.8.- Inversiones corrientes con cotización en bolsas o mercados de valores:**

..."

**"3.9.- Participaciones permanentes en sociedades controladas (art. 33, inc 1º de la Ley Nº 19.550 - t. o. 1984):**

A su valor patrimonial proporcional, aplicado siguiendo las normas de la Resolución Técnica Nº 5 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas."

**"3.10.- ...**

**3.11. ...**

**3.12.-..."**

## **2.- Propuesta de Anexo a la Resolución Técnica Nº 8<sup>2</sup>**

### **Exposición y revelación**

La presente exposición está elaborada para el contexto de:

a) Estados Contables o Balances

<sup>2</sup> Para el desarrollo de este anexo hemos tomado en consideración el **Statement of Position 96 - A.I.C.P.A.**, traducción libre del inglés coordinada por LUISA FRONTI de GARCÍA (traducción: Scavone, Ferrucci, Shapira y Mangas)

## b) El Cuadro de Resultados

Se han considerado:

- a) los principios contables
- b) las contingencias de pérdida debidas a costos de descontaminación ambiental
- c) los costos de descontaminación ambiental reconocidos
- d) conclusiones acerca de pérdidas contingentes
- e) reconocimiento de Pasivos ambientales

Las revelaciones discutidas en esos contextos son dos: a) revelaciones sobre necesidades; y b) revelaciones sobre estímulos, pero no necesidades. Esta posición no desalienta a los entes para revelar información adicional que crean pueda servir para entender sus estados financieros.

### ***Exposición del Estado de Situación Patrimonial***

El E.S.P<sup>3</sup> de un ente puede incluir algunos activos relacionados con las obligaciones en el saneamiento del medio ambiente. Por ejemplo, los siguientes:

- Cuentas por cobrar de las otras partes posiblemente responsables que no fueran previstos en la reserva inicial.
- Recuperos anticipados por seguros.
- Recuperos anticipados recibidos de dueños anteriores como resultados de contratos indemnizatorios.

Al tratar sobre el reconocimiento y medición de potenciales recuperos y la compensación por responsabilidad en el medio ambiente y lo relativo a los recuperos en el E.S.P. se afirma que la correcta solución será cuando se encuentren las siguientes condiciones:

- Cada una de los dos partes debe al otro un determinado monto.

---

<sup>3</sup> E.S.P.: Estado de Situación Patrimonial

- El informe de las partes tiene lo correcto para partir los montos adeudados con el monto que debe la otra parte.
- La correcta partición es cumplida como ley.

Una posición sostiene que el deudor que tiene la partida correcta de la partición que encuentra todas esas condiciones puede compensar el activo relacionado con las responsabilidades e informar el monto neto. Esto puede ser raro si los efectos y circunstancias que circundan las responsabilidades ambientales y las cuentas por cobrar y los recuperos potenciales debieran encontrarse con todas esas condiciones.

### ***Exposición del Estado de Resultados***

La registración de las responsabilidades en el saneamiento ambiental usualmente resulta en concordancia con cargos a ingresos, en algunas situaciones puede ser apropiado capitalizar los costos de saneamiento del medio ambiente. La contabilización de la compra de un negocio combinado, la registración de la responsabilidad en el saneamiento del ambiente en conjunción con la adquisición de la propiedad puede afectar el monto registrado.

También debemos discutir si se debe informar como RUBRO extraordinario. Incurrir en las obligaciones en el saneamiento ambiental no es un evento inusual. Los costos relativos y los recuperos no encuentran un criterio para ser clasificados como extraordinarios. Es muy importante considerar como NORMAL, como ORDINARIO, este tipo de gastos o ingresos.

Además, es particularmente difícil sustentar la clasificación de los costos de saneamiento ambiental como un componente del gasto no operativo. Porque, los eventos fundamentales, la incurrencia en las obligaciones relacionadas con las operaciones del ente, los costos de saneamientos deben cargarse contra las operaciones. Aunque se carguen los costos de saneamiento del impacto ambiental pasado, nuevamente ocurren operaciones que pueden traer aparejado discusiones porque en el tiempo entre la contribución o transporte de residuos de sustancias peligrosas a un sitio y la subsecuente incurrencia en costos de saneamiento, el saneamiento ambiental - gastos relativos se transforman en costos regulares de las operaciones ingresadas en los estados de ingresos clasificados como ítems operativos o no operativos. El incremento de los créditos originados en los recuperos de las pérdidas ambientales por las otras partes deben reflejarse en la

misma línea del estado de ingresos. Cualquier ganancia en el activo que está reflejada en los estados financieros del ente y son destinados al fondo para la responsabilidad ambiental debe informarse como una inversión (ganancia).

### ***Revelaciones de los principios de contabilidad***

Con respecto a las obligaciones de descontaminación ambiental, los estados contables deben exponer si el devengamiento de los pasivos por descontaminación ambiental está medido sobre bases de valor actual. Si un ente utiliza técnicas de medición a valores presentes, es apropiado que haga una exposición adicional.

En razón de que los costos de descontaminación ambiental se han tornado significantes, y como la contabilización de muchas pérdidas ambientales contingentes a menudo involucran juicios subjetivos, la exposición del devengamiento realizado en las muestras de descontaminación ambiental es útil para lograr una mayor comprensión por parte de los usuarios de los estados contables del ente.

Ejemplo de una nota sobre pasivos ambientales expuesta en los Estados Contables. (El devengamiento de las pérdidas estimadas por obligaciones de descontaminación ambiental generalmente son reconocidas al completar el estudio de factibilidad de la descontaminación. Este devengamiento es ajustado cuando se desarrolla mayor información o cuando las circunstancias cambian).

### ***Reconocimiento, Recupero y Exposición de las Pérdidas Razonablemente Posibles***

Con respecto a las pérdidas contingentes provisionadas por saneamiento ambiental y activos por recuperos de terceras partes relativas a obligaciones de saneamiento ambiental; los Estados Contables deberán presentarse de la siguiente manera:

- a) La naturaleza de las provisiones, si la presentación es necesaria para los Estados Contables no debe ser confusa, y el monto total provisionado por las obligaciones de saneamiento ambiental también debe ser correcto.
- b) Si el criterio es colocar con respecto a las obligaciones provisionadas o a algún activo reconocido por recuperos de terceras partes, una indicación que es al menos razonablemente posible y que el cambio en la estimación de la obligación o del activo haya ocurrido en el corto plazo.

## **APÉNDICE A (apéndice a los puntos 1 y 2 del Capítulo X)**

### ***"Reconocimiento de pasivos por descontaminación ambiental"***<sup>4</sup>

En este capítulo se estudia el momento en el cual deben ser reconocidos los pasivos ambientales en los Estados Contables

#### ***Alcance General***

Se determina que debe realizarse la contabilización de un pasivo si:

- a) La información disponible previa a la emisión de los Estados Contables indica que es probable la existencia de un activo que se haya deteriorado, o que se haya contraído un pasivo antes de la fecha de cierre de los Estados Contables
- b) La pérdida resultante puede ser estimada razonablemente

Las causas básicas para determinar si se es responsable por un pasivo vinculado con la descontaminación ambiental son:

- Ser, o haber sido en el pasado, propietario del sitio a ser recuperado
- Explotar o haber explotado ese sitio
- Transportar o contribuir con desechos a ese sitio

Para que el pasivo sea reconocido en los Estados Contables, alguna de estas causas básicas deben haberse originado con anterioridad a la fecha de cierre.

#### ***Probabilidad de haber incurrido en un pasivo***

Establece como criterio para la determinación de una contingencia, la concurrencia, antes de la fecha de la emisión de los Estados Contables, de las siguientes situaciones:

1. Que se haya iniciado el litigio, o la valorización del reclamo, o en base a información disponible, se pueda establecer que probablemente se inició un litigio o un reclamo
2. En base a información disponible, es probable que el resultado de ese litigio o reclamo sea desfavorable

Dentro del contexto legal en el cual se consideran la mayoría de los pasivos vinculados con descontaminación ambiental, el se considera que existe presunción de que el litigio resulte desfavorable cuando:

---

<sup>4</sup> Basado en **Statement Position 96** de EE.UU.

- el litigio haya comenzado o el reclamo, o la valoración del reclamo se ha definido, o si el principio de litigio o la valoración del reclamo es probable
- el ente reportante está asociado con el lugar, entendiéndose por eso que haya acordado o convenido desechar sustancias tóxicas en ese sitio, transportar sustancias tóxicas a ese sitio, ser el anterior o actual dueño u operador de ese sitio

### ***Facultad para estimar razonablemente los pasivos***

Estimar la descontaminación de pasivos ambientales implica considerar una serie de factores.

En las primeras etapas del proceso, los costos estimados, por causa de la variedad de factores inciertos, pueden ser difíciles de obtener. Por ese motivo las estimaciones efectuadas en las primeras etapas de la descontaminación pueden variar significativamente.

Algunos de los factores que integran la obtención de costos estimados son los siguientes:

1. los tipos y grados de sustancias tóxicas que hay en el lugar
2. el nivel de las tecnologías que pueden ser usadas para descontaminar
3. pautas desarrolladas sobre lo que constituyen soluciones aceptables
4. la cantidad de entes considerados partes posiblemente responsable, su situación financiera y su grado de responsabilidad para la descontaminación

Las incertidumbres relacionadas con la co-responsabilidad de los entes involucrados, no deben ser obstáculo para que la entidad reconozca su mejor estimación del pasivo compartido, si ésta no puede ser realizada, entonces se deberá reconocer la estimación mínima, siempre que el pasivo sea probable y razonable.

Los cambios en las estimaciones de los pasivos de descontaminación ambiental incluyen revisiones a las estimaciones de participación del ente en el pasivo, que surjan de negociaciones o identificación de otras partes posiblemente responsables.

### ***Medición de los Pasivos de Saneamiento Ambiental***

#### ***Generalidades***

Cuando un ente ha determinado que se ha incurrido en un pasivo probable de saneamiento ambiental deberá estimar dicho pasivo basado en la información disponible.

La estimación del pasivo por parte del ente consistirá en:

- a) Identificar la proporción del pasivo que le corresponde para un sitio específico.
- b) Determinar la proporción del monto del pasivo que no será abonado por otras partes posiblemente responsables o por el gobierno

Haciendo una medición apropiada por parte del ente, el pasivo de saneamiento involucrará el análisis de los siguientes aspectos:

- Costos a ser incluidos en la medición
- Si en la medición deben considerarse los efectos de los eventos o desarrollos futuros esperados, en caso de corresponder retrotraerlos a valores presentes.
- Como las mediciones deben ser afectadas por la existencia de otras partes posiblemente responsables.
- Como las mediciones deben ser afectadas por potenciales recuperaciones

#### ***Costos a ser incluidos***

Se indica que los costos a ser incluidos en la medición son los siguientes:

- Costo incremental directo del esfuerzo de saneamiento
- Costos de compensación y beneficios para aquellos empleados de los cuales se espera, dediquen un tiempo significativo al esfuerzo de saneamiento. Durante el tiempo que se espere dure el saneamiento.

El esfuerzo de saneamiento incluye lo siguiente:

- Actividades preliminares tales como: investigación del saneamiento, riesgo de tasación o estudios de factibilidad y de preparación para el plan de acción de saneamiento y el sitio de designación del Superfondo.
- Performance de las acciones de saneamiento sometido al Superfondo, acciones correctivas sometidas a organismos de control, y acciones análogas sometidas al Estado y las leyes de Argentina.
- Imprevisión del gobierno y actividades relacionadas a la ejecución de una ley.

- Operación y mantenimiento del saneamiento, incluyendo los requerimientos de monitoreo de post-saneamiento

### 3.- NORMAS DE AUDITORÍA

#### PROPUESTA DE NORMA DE AUDITORÍA

#### La auditoría y la problemática ambiental

#### PRIMERA PARTE

#### 3.1. Antecedentes

##### 3.1.1. MERCOSUR Y MEDIO AMBIENTE<sup>5</sup>

El 26 de marzo de 1991 se firmó el Tratado de Asunción por los países de Brasil, Uruguay, Paraguay y Argentina. El mismo comienza diciendo que los "Estados Partes: ... Entendiendo que esa meta (la ampliación de sus mercados nacionales a través de la integración) debe ser alcanzada mediante el más eficaz aprovechamiento de los recursos disponibles, la preservación del medio ambiente, la coordinación de las políticas macroeconómicas y la complementación de los diferentes sectores de la economía..."

América Latina fue pionera en concebir la vinculación del medio ambiente y el desarrollo. Se logró la aprobación de la Resolución 2849 "El Desarrollo y el Medio" el 20.12.1971.

Podemos señalar especialmente los siguientes antecedentes que vinculan la acción de América Latina en materia del medio ambiente;

#### 1. Declaración de BRASILIA

Fue celebrada la VI Reunión Ministerial sobre el Medio Ambiente en América Latina y el Caribe, en Brasilia del 30 al 31 de marzo de 1989. Esta Declaración pasó a constituir el fundamento teórico y político de un Plan de acción para la región. Entre otros aspectos se señala que el mejoramiento de las condiciones económicas y sociales es el factor esencial para impedir la degradación ambiental en los países involucrados.

<sup>5</sup> **Mercosur: Integración y Medio Ambiente - Hacia una Integración regional ambiental** - Vicente O. Arnaud - Editorial Centro de Estudios Unión para la Nueva Mayoría - Buenos Aires - Argentina - Esta cita es tomada de: Anexo 1 de "La Auditoría del Medio Ambiente en el marco de la auditoría integral y total" - MARIO WAINSTEIN y ARMANDO MIGUEL CASAL.

## 2. Plataforma de TLATELOLCO sobre medio ambiente y desarrollo

Los representantes de los países de América Latina y el Caribe se reunieron en la ciudad de México del 4 al 7 de marzo de 1991, declarando entre otros aspectos, que los temas ambientales siguientes son de importancia fundamental para la región:

- a) Protección de la atmósfera y cambio climático;
- b) Biodiversidad y biotecnología;
- c) Protección y ordenación de recursos terrestres (bosques y suelos);
- d) Protección y manejo de océanos, mares y zonas costeras;
- e) Protección de la calidad y suministro de agua dulce;
- f) Erradicación de la pobreza en los asentamientos humanos;
- g) Desarrollo urbano y medio ambiente;
- h) Gestión ambiental de desechos, especialmente desechos tóxicos o peligrosos;

En síntesis se entiende que el logro de un mercado común en el Cono Sur debe ser acompañado por la realización simultánea de una Integración Regional Ambiental, como lo hace en su desarrollo la Comunidad Económica Europea.

### **3.2.- Problemática ambiental, las empresas y los contadores**

#### **Problemática ambiental**

Que los aspectos medioambientales deben ser vistos en el contexto amplio de la responsabilidad social de la empresa, es decir, de las relaciones de esta entidad con sus empleados, otras empresas, el Estado y el público en general. Si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, resulta lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro a todos los usuarios.

Que se debe considerar las implicancias del medio ambiente en la contabilidad; como resultado de un proceso de concientización de la función social.

Que resulta evidente que el interés de los contadores por los aspectos medioambientales ya trasciende el plano personal y se ubica dentro del ámbito profesional. Lo que se está produciendo no es sólo la inquietud de unos pocos profesionales que en forma independiente expresan sus expectativas e ideas sobre el tema, sino la profesión contable que en forma grupal se moviliza. Los organismos emisores de normas contables no han quedado ajenos a dicho fenómeno y algunos ya incluyen en sus normas las implicancias contables del medio ambiente.

### **3.3. Temas fundamentales en esta norma de Auditoría**

#### **3.3.1 Propósitos**

Para el propósito de esta norma las cuestiones ambientales se definen de la siguiente manera:

- (a) Actividades llevadas a cabo voluntariamente, como así también las requeridas por contrato o por leyes y regulaciones ambientales, para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, referido tanto a la conservación de recursos renovables como no renovables.
- (b) Consecuencias de violar las leyes y regulaciones ambientales.
- (c) Consecuencias de los efectos causados a terceros por los daños ambientales ocasionados por la empresa.
- (d) Consecuencias de algún pasivo indirecto impuesto por estatuto (por ejemplo, un pasivo por los daños causados por los dueños anteriores).

#### **3.3.2. Impacto sobre los Estados Contables**

Las cuestiones ambientales pueden tener un impacto sobre los estados contables. Algunos ejemplos de cuestiones ambientales que afectan aspectos de los estados contables como ser el criterio de devengamiento, la desvalorización de un activo, las bases para la preparación de un estado son los siguientes:

- Cuando existe contaminación en el terreno y la empresa requiere un saneamiento del mismo, sería necesario

tomar en cuenta el costo para realizarlo o por lo menos realizar un informe apropiado;

- Cuando una entidad transporta desechos peligrosos a un basurero en forma ilegal es responsable de la contaminación que puede llegar a ocurrir en esos lugares;
- La aparición de leyes y regulaciones ambientales puede involucrar un deterioro de los activos de la empresa y por lo tanto la necesidad de reducir la valuación de los mismos, como sería el caso de la obsolescencia de los inventarios;
- Una entidad puede llegar a tener que informar en notas algún resultado negativo contingente relacionado con el medio ambiente en el caso en que no pueda ser considerado un gasto y un pasivo el monto de la pérdida debido a que no se puede estimar razonablemente;
- En situaciones extremas, el no-cumplimiento de ciertas leyes ambientales puede afectar la continuidad de la empresa y por lo tanto, los criterios para la preparación de los estados contables.

#### **4.- Vistos**

a) El trabajo preparado por el IFAC **La consideración de cuestiones ambientales en la auditoría de los Estados Contables** (traducción coordinada por LUISA FRONTI)

b) El **Informe de Posición** preparado por (traducción coordinada por LUISA FRONTI)

c) Los trabajos sobre el tema desarrollados en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, donde quisiéramos destacar a los Dres. MARIO WAINSTEIN, ARMANDO MIGUEL CASAL e INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI.

d) Las importantes publicaciones del exterior, donde quisiéramos destacar<sup>6</sup>:

Las Normas del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)	SAS 12 (Statement on Auditing Standards)	Requerimientos de los abogados de los clientes concernientes a litigios, demandas y multas. Actos ilegales de los clientes
	SAS 54, SAS 57, SAS 58 SAS 59	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de estimaciones contables.</li> <li>• Informes sobre auditoría de estados contables.</li> </ul> La opinión del auditor referente a la continuidad del principio de empresa en marcha.

#### 5.- Considerandos:

- Las leyes y regulaciones ambientales más importantes;
- La importancia de obtener y mantener un conocimiento suficiente del negocio con relación a las cuestiones ambientales relevantes;
- La valuación del riesgo y el control interno;
- La detección de los riesgos y procedimientos sustantivos para detectar cualquier desviación significativa en los estados contables como resultado de una cuestión ambiental;
- La utilización del trabajo efectuado por otros (expertos ambientales, auditores ambientales, etc.);
- La Carta de la gerencia; e
- Informes

<sup>6</sup> Idem cita (3) del presente Capítulo X punto 2.- , pág. 61

## SEGUNDA PARTE

### 6.- Normas sobre Auditoría Externa

#### 6.1.- Condición básica para el ejercicio de la Auditoría<sup>7</sup>

##### "Independencia

1.- El contador público (en adelante indistintamente el 'auditor') debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable."

##### "Falta de Independencia

2.- El auditor no es independiente en los siguientes casos:

2.1.- Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría.

2.2.- Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor.

2.3.- Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la

---

<sup>7</sup> Con respecto a los siguientes temas Independencia, Falta de Independencia, Vinculación económica y Alcance de las incompatibilidades, transcribiremos la Resolución Técnica N° 7 en las partes pertinentes.

auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor.

2.4.- Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

2.5.- Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría.

2.6.- Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoría. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente."

#### **"Vinculación económica**

3.- Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.1.- Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

3.2.- Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.

3.3.- Cuando se tratare de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única."

#### **"Alcance de las incompatibilidades**

4.- Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador público que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoría, ya fueran éstos profesionales en otras disciplina o no profesionales.

5.- En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en III,A,2, se extienden a todos los socios o asociados del contador público."

## 6.2.- Normas para el desarrollo de la Auditoría<sup>8</sup>

### "6.2.1.- Auditoría de estados contables

Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

1.- Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades."

Con respecto a las Normas Legales:

a) puede haber leyes que generen pasivos para la remediación de la contaminación ambiental ocasionada por cuestiones del pasado;

b) puede haber leyes para el control y la prevención de la contaminación dirigidas a identificar o regular la contaminación o la reducción de las emisiones y descargas de contaminantes; y

c) algunas jurisdicciones requieren a las entidades tener licencias ambientales que especifiquen las condiciones para operar desde un punto de vista ambiental, por ejemplo los niveles máximos de emisiones de sustancias peligrosas en el aire o en el agua.

Para obtener un conocimiento general de las leyes y regulaciones ambientales más importantes, el auditor normalmente:

- Utiliza el conocimiento que posee sobre la industria de una entidad y su negocio.
- Consulta a la gerencia sobre las políticas y procedimientos de la entidad vinculados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones ambientales más importantes.
- Consulta a la gerencia qué expectativas tiene sobre regulaciones y leyes ambientales que pueden tener importantes efectos sobre las operaciones de la entidad.

### Conocimiento del negocio

En concordancia con la norma internacional de auditoría ISA 310, 'Conocimiento del Negocio' emitida por el IFAC un conocimiento suficiente del negocio llevado a cabo por el cliente, es necesario para que el auditor pueda comprender el posible impacto de los factores

<sup>8</sup> Se toma como BASE lo indicado en la Resolución Técnica N° 7 F.A.C.P.C.E., se complementa con los temas ambientales que se subrayan e imprimen en cursiva.

ambientales en los estados contables en el proceso de auditoría y en el reporte de auditoría respectivamente.

El auditor debe considerar la industria en la cual opera la entidad porque puede ser un factor indicativo de la existencia de pasivos y contingencias ambientales. Algunas industrias, por su tipo de actividad, pueden estar expuestas a riesgos ambientales significativos, por ejemplo las químicas, farmacéuticas, metalúrgicas, mineras, petroleras, etc.

Es muy importante señalar que una empresa no necesariamente tiene que pertenecer a estos tipos de industrias para estar expuesta a los efectos de los riesgos ambientales. Las empresas están potencialmente expuestas a pasivos y contingencias ambientales en sí mismas cuando tienen procesos productivos que:

- pueden contaminar la tierra, las napas de agua o el aire;
- usan sustancias peligrosas;
- producen bienes que pueden involucrar riesgos ambientales para los usuarios;
- pueden tener un impacto adverso en la salud y seguridad de los empleados y las personas que habitan en terrenos vecinos a la empresa

"2.- Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición - o lo que deberían contener)."

"3.- Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado."

### **Evaluación del riesgo y control interno**

Los estados contables de una empresa pueden contener desviaciones significativas si no reconocen, miden o informan sobre las cuestiones ambientales. El auditor tiene en cuenta esta posibilidad para medir el riesgo relacionado con la tarea que debe realizar.

### **Riesgo inherente**

Cuando el auditor evalúa el riesgo inherente de que los estados contables contengan desviaciones significativas originadas en el reconocimiento, medición o información de las cuestiones ambientales, contempla el riesgo de que no se cumpla con las leyes y regulaciones ambientales. El conocimiento del auditor del negocio del cliente es de vital importancia a la hora de evaluar el riesgo inherente. El riesgo inherente de una valuación incorrecta en los estados

contables puede depender de alguna cuenta o transacción específica como las siguientes:

a) Si el balance está basado en un complejo criterio de estimaciones respecto del tema ambiental, por ejemplo la medición de una provisión para la futura restauración de un lugar, la norma ISA 540 'Auditoría de Estimaciones Contables' emitida por el IFAC provee una guía para estos asuntos al auditor. El riesgo inherente puede ser alto si:

- Existe una variada y compleja tecnología para renovar y restaurar un sitio.
- No existen datos que sirvan de base para realizar una estimación razonable.

b) El hecho que un balance incluya temas relacionados con el medio ambiente en forma esporádica y no repetitiva.

"4.- Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados."

Como parte del proceso de planeamiento de una auditoría, el auditor obtiene un conocimiento general de las leyes y regulaciones ambientales más importantes que son aplicables a la entidad y al tipo de industria, y las políticas y procedimientos utilizados por la entidad en el cumplimiento de tales leyes y regulaciones. En la obtención de este conocimiento general, el auditor reconoce que el no cumplimiento de algunas leyes y regulaciones ambientales puede impactar severamente las operaciones de la entidad. Los cambios en las legislaciones ambientales pueden también producir pasivos vinculados a cuestiones del pasado los cuales, en su momento, cumplan con la legislación vigente.

"5.- Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa

porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos (se señalan en forma parcial):

- a) Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
- b) Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.
- c) Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias."

### **Sistemas de control interno y contable**

Es responsabilidad de la gerencia diseñar y efectuar los controles internos que asistan a lograr una conducta de negocios eficiente, incluyendo los aspectos ambientales. Algunas entidades que operan en industrias con una alta exposición a riesgos ambientales pueden diseñar un sub sistema de control interno para este propósito, conocido como Sistema de Gestión Ambiental (Environmental Management System; E.M.S.). Algunas entidades con riesgos ambientales menores probablemente tengan menos sistemas de controles específicos y puede ser que monitoreen y controlen las cuestiones ambientales en forma conjunta con el resto de los aspectos de control interno.

Esta declaración no distinga entre empresas que operan con un sistema de gestión ambiental y empresas que no operan con dicho sistema. Se espera que ambas monitoreen y controlen los aspectos ambientales de sus negocios.

Si las cuestiones ambientales tienen un importante efecto en los estados contables de una empresa, el auditor obtiene un conocimiento de las políticas y procedimientos respecto del monitoreo y control sobre las cuestiones ambientales suficientes como para planear la auditoría y desarrollar una auditoría efectiva. Sin embargo, al auditor únicamente le conciernen las políticas y procedimientos contables y de control interno que son relevantes para la realización de los estados contables.

### **Control ambiental**

Para lograr un conocimiento del control del medio ambiente llevado a cabo por la entidad, el auditor considera las aptitudes y acciones llevadas a cabo por la gerencia respecto del control interno y la importancia del tema para la entidad. Los factores que reflejan el control ambiental respecto de los temas ambientales son:

- El funcionamiento del directorio respecto del control sobre cuestiones ambientales y sus políticas y procedimientos.
- La filosofía gerencial y su estilo operativo en búsqueda de mejorar la posición de la empresa en temas ambientales, la publicación voluntaria de informes sobre logros ambientales. Esto también incluye la reacción de la gerencia a influencias externas.
- La organización estructural de la entidad y sus métodos de asignación de autoridad y responsabilidad para tratar con funciones operativas y requerimientos regulatorios.
- Sistemas de Control de Gestión incluyendo la función de auditoría interna, la posición en auditoría ambiental, políticas de personal, y segregación apropiada de las tareas:

El auditor logra un buen entendimiento de los procedimientos de control ambiental suficientes para desarrollar el plan de auditoría. Ejemplos de políticas de control ambiental son las siguientes:

- Controlar el cumplimiento de las políticas ambientales de la empresa, al igual que las leyes y regulaciones relevantes del medio ambiente.
- Mantener un registro apropiado de cuestiones ambientales, por ejemplo: Registros de sustancias peligrosas, desechos peligrosos, incidentes, inspecciones, eco - balances (resúmenes de la relación entre ingresos de aire, agua, energía, y otros recursos naturales y salidas de productos elaborados, desechos, ventilación de gases, contaminación del agua y del terreno).
- Proveer información financiera para que pueda conciliar con los registros del medio ambiente.
- Identificar cuestiones ambientales potenciales relacionadas con contingencias que afecten a la empresa.
- Sostener económicamente el desarrollo de las estimaciones contables relacionadas con cuestiones ambientales.

"Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos."

## **APÉNDICES CAPÍTULO X punto 3 Normas de Auditoría**

### **APÉNDICE I A LAS NORMAS DE AUDITORÍA<sup>9</sup>**

#### **PREGUNTAS ILUSTRATIVAS PARA OBTENER UN CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO DEL CLIENTE Y CONSIDERACIONES A TOMAR EN CUENTA EN LA DETERMINACION DEL RIESGO DEL AUDITOR DESDE UN PUNTO DE VISTA AMBIENTAL**

El propósito de este apéndice es proveer una serie de preguntas para ser utilizadas por el auditor en el contexto de una auditoría de los estados contables de una empresa desde el punto de vista ambiental, respecto de los siguientes objetivos:

- 1) Preguntas respecto de leyes y regulaciones ambientales.
- 2) Preguntas para obtener un conocimiento del negocio del cliente.
- 3) Consideraciones a ser tenidas en cuenta a la hora de evaluar el riesgo del auditor y el control interno y preguntas más específicas.

Esta no es una lista extensiva, no es la intención de este apéndice sugerir que todas las preguntas deben realizarse en cada caso.

Las preguntas deben adecuarse a cada circunstancia en particular.

Puede ser necesario contar con ayuda de un experto a la hora de la evaluación de las respuestas obtenidas para el propósito de la auditoría de los estados contables.

---

<sup>9</sup> Transcripción de **La consideración de Cuestiones Ambientales en la Auditoría de los Estados Contables** - Borrador del I.F.A.C. - Junio de 1997 - Traducción libre del inglés coordinada por LUISA FRONTI; asesores en terminología: LUISA FRONTI y MARIO WAINSTEIN. Traducción: SANTIAGO SCAMINACI. Corrección: INÉS GARCÍA FRONTI

### **LEYES Y REGULACIONES AMBIENTALES.**

1) ¿Que leyes y regulaciones ambientales son aplicables a la entidad? ¿La empresa, cumple con estas regulaciones? ¿Existen controles internos suficientes como para controlar la política ambiental de la empresa, así como también el cumplimiento de las leyes y regulaciones ambientales?

2) ¿Se ha llevado a cabo o informado sobre alguna acción que sea de un impacto significativo para la entidad?

3) ¿Existe algún procedimiento legal pendiente para el cumplimiento de las leyes y regulaciones ambientales?

4) ¿Los organismos de control, verifican el cumplimiento de las licencias ambientales? ¿Cuándo fue la última inspección, y cuál fue el resultado?

5) ¿Existe algún fallo o algún procedimiento legal en contra de la empresa o sus directores relacionado con el tema ambiental? En caso de ser afirmativo, ¿Cuáles han sido las razones y en que estado se encuentra actualmente?

6) ¿Se ha recibido alguna vez quejas por parte de los vecinos de la empresa?

7) ¿Cuál es el juicio de la gerencia de la entidad respecto del impacto de legislación ambiental futura, propuesta o potencial sobre el negocio de la empresa?

### **CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO.**

8) ¿Opera la entidad en una industria con una gran exposición a un riesgo ambiental que pueda afectar adversamente los estados contables de la entidad? En caso de ser afirmativo, ¿Cuáles son los problemas ambientales en la industria del cliente?

9) ¿Ha tenido la empresa históricamente algún reclamo respecto de las cuestiones ambientales?

10) ¿Están los riesgos ambientales adecuadamente cubiertos por una póliza de seguros?

11) ¿Están adecuadamente calificados y capacitados los empleados responsables del medio ambiente?

**DETERMINACION DEL RIESGO Y CONTROL INTERNO.**

12) ¿Cuál es el estilo operativo, y la filosofía de la gerencia respecto de los controles ambientales en general?

13) ¿Tiene la entidad una apropiada segregación de las tareas respecto de los factores ambientales del negocio?

14) ¿Mantiene la empresa un apropiado registro ambiental (por ejemplo: registro de sustancias peligrosas, desechos peligrosos, etc.)?

15) ¿Prepara la entidad periódicamente Eco-balances? En caso afirmativo, ¿toma en cuenta dicho valor para la auditoría de los estados contables respecto de los factores ambientales?

16) ¿Opera la empresa con un sistema de gestión ambiental (EMS), que concuerde con la norma internacional ISO 14001, los parámetros de la Eco-gerencia y el esquema de auditoría de la Unión Europea (EMAS)?

17) ¿Ha sido el EMS certificado por algún organismo?

18) ¿Han sido las auditorías ambientales llevadas a cabo de acuerdo a los requerimientos de la gerencia?

19) ¿Se han publicado reportes de la posición habitual? En caso afirmativo, ¿Se ha verificado que sea por consecuencia, por ejemplo, de la participación de la entidad en (EMAS) o en forma voluntaria?

**PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON EL RIESGO DE CONTAMINACION DE LA TIERRA Y LAS NAPAS DE AGUA SUBTERRANEAS.**

20) Desde un punto de vista geológico o hidrológico, ¿Está adecuadamente identificada la posibilidad del riesgo de contaminación del suelo y de las napas de agua?

21) ¿Las premisas de la entidad, apuntan a los factores ambientales vulnerables del vecindario, por ejemplo, áreas de colección de agua, áreas residenciales, áreas de agricultura?

22) ¿Se han llevado a cabo investigaciones respecto de la calidad de la tierra y de las napas de agua?

23) ¿Se han identificado los potenciales sitios de restauración, o se han programado las acciones de restauración?

24) ¿Es probable o evidente la realización de una restauración obligatoria a terceras partes?

25) ¿Es el lugar o la empresa como un todo, sujeto de un programa compulsivo de restauración?

26) ¿Se han identificado y correctamente controlado los recursos que contaminan el suelo y las napas de agua?

27) ¿Existe el riesgo de la existencia de que surjan otros pasivos como consecuencia del resultado de la contaminación de la tierra y las napas?

**PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON EL RIESGO DE CONTAMINACION DEL AGUA DE LA SUPERFICIE.**

28) ¿Están identificados los puntos de emisión de afluentes líquidos al sistema de desagüe municipal, o al agua de la superficie?

29) Están los puntos de emisión ubicados en un área ambiental vulnerable (por ejemplo: puntos de pesca, áreas de recreación, agua para agricultura, etc. .)?

30) ¿Los afluentes líquidos, se encuentran bajo control, y respaldados por documentos?

31) ¿Existe algún riesgo de que surja un pasivo como consecuencia de la emisión de afluentes líquidos?

**PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON EL RIESGO DE POLUCION DEL AIRE.**

32) ¿Están los recursos de polución del aire correctamente identificados, y los riesgos ambientales adecuadamente valorados?

33) ¿Esta la entidad situada en un vecindario vulnerable ambientalmente?

34) ¿Existe algún riesgo de que surja un pasivo como consecuencia de la emisión de afluentes gaseosos al aire?

**PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON DESPERDICIOS.**

35) ¿Tiene la entidad una adecuada política respecto de los desperdicios y adecuados procedimientos para el manejo y disposición de desperdicios peligrosos? Aspectos a ser considerados:

- ¿Son los desperdicios de distinto tipo recolectados en forma separada y almacenados de esta manera?
- ¿Está todo el desperdicio registrado y correctamente controlado?
- ¿Existe el suficiente control interno para garantizar la disposición de desperdicios de acuerdo al cumplimiento de las normas legales, o con criterio objetivo?
- ¿Existen contratos con recolectores, transportadores y receptores de residuos?
- ¿Están las licencias de estas empresas verificadas por la entidad?
- ¿Obtiene la empresa un certificado de las cantidades de desperdicio entregadas a los basureros?
- ¿Ha entregado la empresa desperdicios a firmas sin licencias?
- ¿Ha desechado la entidad los desperdicios peligrosos en sitios apropiados? En caso contrario podría resultar un pasivo para la empresa.

**PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON SUSTANCIAS PELIGROSAS.**

36) ¿Está la presencia de sustancias peligrosas adecuadamente evaluada y controlada? (Por ejemplo: sustancias cancerígenas, materiales radioactivos, materiales biológicos peligrosos en forma potencial)

37) ¿Se han programado acciones de remediación? ( Por ejemplo: la remoción de asbestos).

38) ¿Existe algún riesgo que pueda hacer surgir un pasivo como resultado de la exposición de personas, animales o plantas a sustancias peligrosas originadas en la empresa?

## **PREGUNTAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON PRODUCTOS.**

39) ¿Existe el riesgo de que surja un pasivo como consecuencia de la utilización de un producto o servicio que la empresa brinda a sus clientes?

## **APENDICE II A LAS NORMAS DE AUDITORÍA<sup>10</sup>**

### **PROCEDIMIENTOS ILUSTRATIVOS QUE PUEDEN SER LLEVADOS A CABO EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES PARA DETECTAR UN ERROR SIGNIFICATIVO EN EL INFORME DEBIDO A CUESTIONES AMBIENTALES.**

El auditor considera los niveles evaluados de riesgo inherente y de control para determinar la naturaleza y sincronización de los procedimientos a ser realizados. El propósito de este apéndice es proveer una serie de procedimientos sustantivos de auditoría en el contexto de una auditoría de los estados contables para detectar errores significativos en los informes debido a cuestiones ambientales.

No es una lista exhaustiva, y tampoco es la intención de este apéndice sugerir que todos los procedimientos incluidos son de aplicación en cada caso. El juicio profesional del auditor es esencial a la hora de determinar los procedimientos aplicables en cada caso.

Los procedimientos que se enumeran a continuación son para un propósito ilustrativo únicamente, deben ser adecuados a cada situación.

Puede llegar a ser necesaria la colaboración de un experto ambiental en la auditoría de algunos balances. La decisión de involucrar a un experto es un asunto de juicio profesional gobernado por las circunstancias y cuestiones, como por ejemplo: la situación tecnológica, o la complejidad de los ítems involucrados.

---

<sup>10</sup> Idem Nota anterior.

## **GENERALIDADES.**

### **REVISION DE LA DOCUMENTACION GENERAL.**

1) Leer anotaciones de la junta de directores, comité de auditores, o cualquier otro comité responsable de las cuestiones ambientales.

2) Leer y discutir planes de negocio a largo plazo que consideren temas ambientales en el futuro.

3) Leer contratos importantes e información industrial disponible que considere la existencia presente o futura de cuestiones ambientales.

4) Cuestionar, leer, discutir y evaluar sobre:

- Informes realizados por expertos ambientales sobre la entidad (por ejemplo: estudios sobre impactos ambientales)
- Informes de auditoria interna.
- Informes de auditoria ambiental.
- Informes que concuerden con los organismos de regulación.
- Planes de restauración de suelos contaminados, a cargo de la empresa disponibles al publico.
- Información disponible de otras entidades de la misma industria.
- Correspondencia con entes que regulan el cumplimiento de las leyes.
- Correspondencia con los abogados de la entidad.

### **USANDO EL TRABAJO DE OTROS.**

5) Si un experto ambiental participa (por ejemplo: un experto ha cuantificado la naturaleza y el tamaño de la contaminación considerando métodos de restauración y su resultado ha sido reconocido o incluido en los estados contables):

a- Considerar los resultados del trabajo del experto en los estados contables.

b- Determinar la competencia y objetividad del experto ambiental.

c- Obtener evidencia respaldatoria apropiada y suficiente de la auditoria para determinar que el trabajo del experto ambiental es adecuado para los propósitos de la auditoria de los estados contables.

d- Valuar si el trabajo realizado por el experto es apropiado como evidencia de la auditoria.

6) Si la auditoria interna ha llevado a cabo ciertos aspectos ambientales de las operaciones de la entidad, considerar si es apropiado para el propósito de la auditoria de los estados contables aplicando el criterio establecido en ISA 610 "Considerando el Trabajo de la Auditoria Interna" emitida por el IFAC.

7) Si una auditoria ambiental se ha llevado a cabo y los resultados pueden ser utilizados como evidencia de la auditoria de los estados contables:

a- Considerar el impacto de los resultados de la auditoria ambiental en los estados contables.

b- Determinar la competencia y objetividad del experto ambiental.

c- Obtener evidencia respaldatoria apropiada y suficiente para determinar que la auditoria ambiental es adecuada para los propósitos de la auditoria de los estados contables.

d- Valuar si el trabajo realizado por el auditor ambiental es apropiado como evidencia de la auditoria.

### **SEGURO.**

8) Valuar la cobertura del seguro para los riesgos ambientales y discutirlos con la gerencia.

### **HECHOS POSTERIORES.**

9) Considerar hechos posteriores y transacciones cuyo reconocimiento puede ser necesario e incluido en los estados contables, o que puede proveer evidencia a la auditoría respecto de una estimación contable preparada por la gerencia.

### **REPRESENTACION DE LA GERENCIA**

10) Obtener representación escrita de la gerencia que ha considerado los efectos de las cuestiones ambientales en los estados contables, y que:

a- No conoce ningún otro pasivo o contingencia que surja de las cuestiones ambientales, incluyendo aquellas resultantes de actos ilegales.

b- No conoce cuestiones ambientales que puedan disminuir el valor de los activos.

c- Si conoce alguno de estos temas, ha informado al auditor de todos los cuestiones relacionados con el mismo.

### **SUBSIDIARIAS.**

11) Preguntar a los auditores de las subsidiarias si cumplen con las leyes y regulaciones locales, y los posibles efectos en los estados contables.

### **COMPRA DE TIERRAS**

12) Para la compra de tierras durante un período, hay que ver si dentro del precio de compra se ha incluido el costo de restauración del terreno afectado por las actividades de la empresa.

### **CONTRATOS A LARGO PLAZO**

13) Leer y discutir con los responsables de los contratos a largo plazo, si estos han considerado dentro de sus proyectos los posibles efectos que pueda tener el medio ambiente.

### **DETERIORO DE ACTIVOS**

14) Preguntar sobre cualquier modificación que pueda existir, por ejemplo en respuesta a alguna regulación ambiental o cambios en la estrategia de negocios informando su influencia sobre el total de la empresa.

15) Preguntar sobre las políticas y procedimientos utilizados para reducir el valor de los activos deteriorados debido a factores ambientales.

16) Preguntar sobre la información tomada en cuenta para estimar el deterioro sufrido por los activos.

17) Estudiar y discutir con la gerencia sobre la documentación existente de posibles deterioros de activos.

18) Por cualquier reducción de valuación de activos hecha en períodos anteriores, considerar si han sido y continúan siendo correctos.

### **RECUPERACIÓN DE RECLAMOS**

19) Rever los reclamos existentes respecto de los temas ambientales que estén considerados dentro de los estados contables.

### **PASIVOS, PROVISIONES Y CONTINGENCIAS**

*Integridad de los pasivos, las provisiones y las contingencias.*

20) Preguntar sobre las políticas y procedimientos existentes para identificar los pasivos, las provisiones y las contingencias que surgen de los temas ambientales.

21) Preguntar sobre cuestiones o condiciones que puedan generar un pasivo, una contingencia o una provisión. Por ejemplo:

- Infracciones a las leyes y regulaciones ambientales.
- Multas y citaciones generadas por violaciones a las leyes ambientales
- Reclamos ciertos y posibles generados por cuestiones ambientales.

22) Si existen multas por el no cumplimiento de las leyes ambientales del tipo: Restauración de una zona, limpieza de una playa, etc. . preguntar sobre cualquier reclamo de la gente relacionado con este tema.

23) Preguntar sobre las prestamos otorgados por el Estado para satisfacer el medio ambiente, y ver si estos prestamos implican un pasivo para la empresa.

24) Para las propiedades abandonadas, compradas o cerradas durante este período preguntar por los requerimientos para la restauración del sitio respecto de cuestiones ambientales.

25) Para las propiedades vendidas durante este periodo preguntar por las obligaciones en materia ambiental generadas por estatuto o contrato.

26) Realizar procedimientos analíticos considerando, en lo posible, la relación entre la información financiera y la información cuantitativa incluyendo los registros ambientales de la empresa. ( Por ejemplo, considerar la relación entre los materiales consumidos y la energía utilizada y el desperdicio de producción, tomando en cuenta los pasivos de la empresa para la correcta eliminación de los desechos.

### **ESTIMACIONES CONTABLES**

Rever y probar los procedimientos utilizados por la gerencia para realizar las estimaciones y los informes:

- Considerar lo apropiado del trabajo de los expertos ambientales tomado en cuenta por la gerencia.
- Rever la documentación utilizada para realizar las estimaciones.
- Considerar si esta documentación es confiable, relevante y suficiente.
- Considerar si los postulados son coherentes entre sí, la documentación respaldatoria, los datos históricos, y la información de la empresa es también coherente.
- Considerar si un cambio en los negocios puede implicar un cambio significativo de los postulados.

- Considerar la necesidad de la ayuda de un experto para rever algunos postulados asumidos.
- Controlar los cálculos realizados por la gerencia para traducir los postulados en estimaciones contables.
- Considerar si la alta gerencia ha aprobado las estimaciones contables respecto de los temas ambientales.

28) Si las estimaciones de la gerencia no son apropiadas, realizar una estimación independiente para verificar las estimaciones de la gerencia.

29) Considerar si las presunciones asumidas en periodos anteriores respecto de pasivos, provisiones y contingencias relacionados con temas ambientales siguen siendo adecuados.

30) Comparar las estimaciones de pasivos relacionadas con un mismo tema (por ejemplo, las estimaciones de restauración de un determinado lugar y las estimaciones correspondientes a los costos de esta restauración):

- Estimaciones de pasivos de otros lugares con problemas similares.
- Costos actuales incurridos en cuestiones similares.
- Estimaciones de pasivos actuales generados por el medio ambiente reflejados en la venta de lugares similares durante el periodo.

### **REVISION DE LA DOCUMENTACION**

31) Inspeccionar y evaluar la documentación respaldatoria de los pasivos, las provisiones y las contingencias generadas por cuestiones ambientales y discutir dicha documentación con los respectivos responsables. Discutir temas como:

- Estudios de restauración de sitios.
- Costos necesarios para la restauración futura de sitios
- Correspondencia con las leyes ambientales, los reclamos y las penalidades existentes.

**INFORME**

32) Revisar si la forma de presentación de los temas ambientales dentro de los estados contables se adecuan a las normas internacionales de contabilidad.

## Bibliografía

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - **Statement on Auditing Standards.**
- AÑI UGAZ, Carlos: Revista el Contador Público - Colegio de Contadores Públicos de Lima - Perú - "*Estudio que busca desarrollar la auditoría del medio ambiente por el profesional contable*"
- ARNAUD, Vicente O.: **Mercosur: Integración y Medioambiente"** - *Hacia una integración regional ambiental* -, Editorial Centro de Estudios Unión para la Nueva Mayoría - Buenos Aires - Argentina.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: Boletín AECA N° 32, España, 2ª Cuatrimestre de 1993.
- AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN (AGN) - Argentina - **Resolución N° 145/93 - Normas de Auditoría Externa** - Argentina
- AZQUETA OYARZUN, Diego: **Valoración Económica de la Calidad Ambiental**, Ed. Mc Graw Hill, España, 1994.
- BARAJAS PALOMO, Jorge: **Auditoría con Valor Agregado un enfoque de Calidad Total y Control Directivo**, Méjico, Febrero 1995.
- BELKAOUI, A.R. : **Accounting Theory** - The Dryden Press - Harcourt Brace - Jovanovinch College Publishers - Great Britain - 1993 Third edition.
- BÉRTORA, Hector R.: **Teoría de la Contabilidad**. Ediciones Macchi - Diciembre 1975.
- BIONDI, Mario: **Tratado de Contabilidad (Intermedia & Superior)**. Ediciones Macchi - Septiembre 1993.
- BOLSA DE COMERCIO DE BUENOS AIRES: Boletín Semanal - Memorias y Balances Generales - Período 1994 -1997.
- CAMPO, Ana María, PAHLEN Ricardo J.M. y PROVENZANI, Francisco R. *El medio ambiente y la sociedad. Insuficiencia de las normas contables. XX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santo Domingo (República Dominicana) - Septiembre 1993.*

- CAMPO, Ana María, PAHLEN Ricardo J.M. y PROVENZANI, Francisco R. *Cuestiones contables ambientales*. XIV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Trelew (Chubut) - Octubre 1993.
- CARVALHO, Nelson: Revista brasileira de Contabilidade - "Contabilidade & Ecología" - Junio 1991.
- CASAL, Armando Miguel y ALDERUCCIO, Victor Guillermo, *"Auditoría integral, nuevo producto profesional hacia la calidad total"*, trabajo presentado en la XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, México, Setiembre 1995.
- CASAL, Armando Miguel y Colaboradores, Curso de Auditoría Integral del Programa de Educación Continuada del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Buenos Aires, 1995.
- CASAL, Armando Miguel, *"El sistema de control integral hacia la calidad total"*, trabajo presentado en el 10° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1994.
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE LIMA. Revista El Contador Público - Diciembre 1990.
- COLLAZO, Oscar Juan: **Ley 24.156. La administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional. Análisis y crítica** - Ediciones Interoceánicas. Marzo 1994.
- COMISIÓN DE AUDITORÍA OPERACIONAL. México, Noviembre 1990.
- CONESA, Eduardo R.: **Desempleo, Precios Relativos y Crecimiento Económico**, Ed. Depalma, Buenos Aires, marzo de 1996.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL Comisión de Estudios de Auditoría, **Auditorías de informes de gestión** - Buenos Aires, Agosto 1992.
- CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA - Sancionada en agosto de 1994.
- CONTROL DE GESTIÓN - Año 1 - Número 1 de abril 1994
- CUSHING, B.E. y ROMNEY, M.B.: **Accounting Information Systems**, Sixth Edition - Reading M.A. Addison - Wesley - EE.UU. - 1994

- CHAMBERS, R.J.: **An Accounting Thesaurus, 500 Years of Accounting-** Pergamon- New York- 1995
- CHAPMAN, William Leslie: *Auditoría económico-social: sus posibilidades y limitaciones.* Revista Administración de Empresas. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, T° V, págs. 753/63.
- CHAVES, Osvaldo A.- PAHLEN ACUÑA, Ricardo J.M: **Valor Llave (un enfoque actual),** Ediciones Macchi - Julio 1996.
- DEL GIUDICE, Fernando Juan: **Guía ambiental de la Argentina.** Editorial Espacio, Agosto 1994.
- DEVINE, C.T.: *Essays in Accounting Theory - Studies in Accounting Research N° 22 - I-V-A.A.A. - Sarasota - Florida - EE.UU. - 1985.*
- FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas). **Resolución Técnica N° 10, Argentina, 1992.**
- FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas). **Resolución Técnica N° 9, Argentina, 1992.**
- FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas). **Resolución Técnica N° 8, Argentina, 1992.**
- FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas). **Resolución Técnica N° 7, Argentina, 1985.**
- FASB (Financial Accounting Standards Board): **Accounting Standards Original Pronouncements - June 1, 1986**
- FASB (Financial Accounting Standards Board): **SFAS N° 19, SFAS N° 25 - SFAS N° 69 - SFAS N° 89, EE.UU.**
- FERNÁNDEZ CUESTA, Carmen: *La contabilidad y el medio ambiente,* Revista Técnica Contable, Año XLIV, N° 522, España, Junio de 1992.
- FOWLER NEWTON, Enrique **Auditoría aplicada - Ediciones Macchi.** Buenos Aires, Agosto 1991.
- FOWLER NEWTON, Enrique: **Cuestiones Contables Fundamentales.** Ediciones Macchi. - 1991.

- FRONTI DE GARCÍA, Luisa - VIEGAS, Juan Carlos: **Práctica Profesional del Contador** (Tomo 1). Ediciones Macchi - Junio 1994.
- GAMBLE, G. O. - HSU, K - KITE, D y RADTKE, R.: *Environmental disclosures in annual reports and 10 Ks: an examination*, Accounting Horizons, vol.9 N°3, - Septiembre 1995.
- GARCÍA FRONTI, Inés Mercedes: "*Nuevo camino para la profesión contable: el medio ambiente*" - Instituto de Investigaciones Contables - Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Junio 1994.
- GINER INCHAUSTI, Begoña; *La Responsabilidad social de la Empresa : La Información Medioambiental*. Revista Técnica Contable N° 527/ España, Noviembre 1992.
- GREENBAUM, Thomas L.: **Manual del Consultor**, Ediciones Díaz de Santos S.A., Madrid, 1991.
- GUTMAN, Pablo: *Una nueva economía*, artículo publicado en Tierramerica - Página 12, Julio de 1997.
- HELOUANI, Rubén: **Contingencias**. Ediciones Nueva Técnica - 1993.
- HERNANDEZ, Ruby Daniel: **Desarrollo Sustentable**. Ediciones Macchi - Julio 1995.
- HERNANDEZ, Ruby Daniel: **Un Modelo de Desarrollo Regional (Provincia de Buenos Aires)**. Ediciones Macchi - Enero 1996.
- HERS, liliana: *Derecho y medio ambiente*" - Derecho Económico N° 23, 1992 - págs. 425/436 - Buenos Aires.
- I.I.A.R.F.: **Systems Auditability and Control**
- IASC (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad): **Normas Internacionales de Contabilidad**, traducción de José A. Angulo y Jorge Tua Pereda, 2ª edición actualizada, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1990.

- IFAC :Conclusiones XVI World Congress of Accountants -- U.S.A., 1992.
- INSTITUTO ARGENTINO DEL PETROLEO, Dirección de Capacitación y Comunicaciones, *Seminario Derecho Ambiental para la Industria petrolera*, 1994.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. A.C. **Auditoría Operacional.**
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE - **International Auditing Guidelines.**
- JENSEN, R.E.: *Phantasmagoric Accounting: Research and Analysis of Economic, Social and Environmental Impact of Corporate Business-Studies in Accounting Research N° 14* - A.A.A.- Sarasota - Florida- EE.UU. -1977.
- JETTER Ina. *Contabilidad ambiental: ¿oportunidad u obligación?* Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santo Domingo (República Dominicana) - Septiembre 1993.
- KLIKSBURG, Bernardo: **Pobreza el drama cotidiano. Clave para una nueva gerencia social eficiente.** Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, Tesis Grupo Editorial Norma, Marzo 1995.
- **LEGISLACIÓN NACIONAL Y PROYECTOS DE LEY**
- LEY N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas del Sector Público Nacional - Argentina.
- MOCK, T. y TURNER, J.: **Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable** -. México, Mayo 1993.
- MORA MONTES, Ricardo y Colaboradores: **La Auditoría operacional coordinada con el examen de estados financieros** Comisión de Auditoría Operacional.
- NACIONES UNIDAS: **Cuentas del Medio Ambiente para México** - Reporte sobre los resultados de un caso de estudio. 1990/1.; Banco Mundial; Secretaría de Programación y Presupuesto e Instituto Nacional de Geografía e Informática.

- NELLOR, David C.L.: **Taxation of Mineral and Petroleum Resources, en Tax Policy Handbook**, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington DC, 1995.
- OCDE: **Environmental Policies & Employment**, France, 1997.
- OCDE: **Implementation Strategies for Environmental Taxes**, Paris-France, 1996.
- OCDE: **La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias**, Madrid, 1994.
- PEREL, Vicente y Colaboradores **Auditoría para la calidad** - Ediciones Macchi. Buenos Aires, Marzo 1994.
- PUNGITORE, José Luis **Sistemas administrativos y control interno Club de Estudio** - Buenos Aires, Mayo 1994.
- RODRÍGUEZ VALENCIA, Joaquín: **"Sinopsis de Auditoría Administrativa"** - Editorial Trillas - México, Abril 1991.
- RUSENAS, Rubén O.: **Auditoría Interna y Operativa** - Editorial Cangallo. Buenos Aires, Noviembre 1993.
- SCHUSTER, José Alberto: **Control Interno** - Ediciones Macchi. Buenos Aires, Julio 1992.
- SEGUNDO CONGRESO INTERNACIONAL DE AUDITORÍA INTEGRAL, Buenos Aires, Junio 1995.
- SEMINARIO INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE CALIDAD. *Experiencias mundiales en el sector público y privado*. Buenos Aires 15 y 16 de junio de 1994.
- SINDICATURA GENERAL DE EMPRESAS PÚBLICAS - Revista Sindicatura N° 1, Enero/Abril 1995.-
- SLOSSE, Carlos y Colaboradores **Auditoría, un nuevo enfoque empresarial** - Ediciones Macchi - Buenos Aires, Abril 1990.
- SOL PETRÓLEO S.A.: **75 Años: 1920-1985**, Manrique Zago ediciones, 1995.

- SOLANA, Ricardo F.: **Producción (Su organización y administración en el umbral del tercer milenio)**. Ediciones Interoceánicas S.A. - Febrero 1994.
- THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS: **Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession**, Canadá, 1992.
- THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS: **Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues**, Canadá, 1993.
- TUA PEREDA, J : **Lecturas de Teoría e Investigación Contable**, Centro Interamericano Jurídico Financiero - Medellín (Colombia) 1995.
- TUA PEREDA, J y GONZALO ANGULO, J. : *La Responsabilidad Social del Auditor*. Revista Técnica Contable / España, Octubre 1987.
- UNITED NATIONS: **Environmental accounting**, New York, 1992.
- UNITED NATIONS: **International Accounting and Reporting Issues**, New York, 1990 Reviews.
- UNITED NATIONS: **International Accounting and Reporting Issues**, New York, 1991 Reviews.
- UNITED NATIONS: **International Accounting and Reporting Issues**, New York, 1992 Reviews.
- WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando Miguel, *"La Auditoría del medio ambiente"* - Trabajo presentado a la XVII Jornada de Contabilidad, Economía y Administración del Cono Sur - Santos - Brasil, Octubre 1994.
- WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando Miguel, **Informes de Auditoría** - Editorial Cangallo - Buenos Aires, Noviembre 1992.
- WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando Miguel: *"El enfoque de auditoría de estados contables que contempla las tendencias en el ámbito internacional"* XIXª Conferencia Interamericana de Contabilidad - Buenos Aires, Octubre 1991.

- **WILLIAMS, Jan: Guía de PCGA 1994/5 Miller. Editorial Harcourt Braceinternational, Orlando ,EE.UU. 1995.(Compañías Productoras de Petróleo y Gas parágrafo 87.1**
- **WOLK - Francis Tearney: Accounting Theory: A Conceptual Institutional Approach 3º Edición College Division Southwestern Ohio EE.UU.**

**YPF: Memoria y Balances de Publicación 1992, 1993, 1994 y 1995.**