

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

## **LA INCLUSIÓN DEL FACTOR AMBIENTAL EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES<sup>(\*)</sup>**

*Hugo Gubba*  
*Jorge E. Gutfraind*  
*Rubén Darío Rodríguez*  
*Ricardo Villamarzo*

(\*) Los autores son Profesores de la Cátedra de Auditoría de la Universidad de la República - República Oriental del Uruguay

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 5 Número 10      Diciembre 1999

## **LA INCLUSION DEL FACTOR AMBIENTAL EN LA AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES (\*)**

### **1. Conceptos introductorios**

#### **1.1 Auditoría, medio ambiente y riesgo de auditoría**

La auditoría es una actividad profesional que combina al mismo tiempo el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. El auditor desempeña su labor mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que forman el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no sólo con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social que la profesión desde su origen, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

Ese cuerpo técnico se aplica en función de las actividades que desarrollan cada una de las empresas que son objeto de la aplicación de estas técnicas, correspondiendo señalar que aquellas están estrechamente ligadas con el medio ambiente al cual pertenecen.

El medio ambiente es el entorno vital, o sea el conjunto de factores físicos, naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interaccionan entre sí, con el individuo y con la comunidad, determinando su forma, carácter, comportamiento y supervivencia.

La sociedad en su conjunto ha venido tomando conciencia de la importancia de cuidar el medio ambiente, y esa importancia es lo que preocupa a los auditores, para que se vea reflejado en los estados contables el potencial impacto del no cumplimiento de la normativa local, nacional e internacional.

(\*) Los autores son profesores de la Cátedra de Auditoría de la Universidad de la República- República Oriental del Uruguay

A pesar de los beneficios que pueda reportar tener en cuenta en una auditoría el medio ambiente, hay algunos riesgos importantes a considerar. El mayor y más obvio es la posibilidad de que el auditor no capte adecuadamente el potencial impacto de la actividad de la empresa sobre el medio ambiente y su consecuente efecto sobre los estados contables.

Es así que el auditor deberá considerar dentro del riesgo inherente la actividad que desarrolla la empresa, el sector al cual pertenece y las posibles contingencias que esta actividad conlleva con la normativa del medio ambiente, tanto por la actividad que actualmente desarrolla la empresa como por las expectativas futuras de cambio en los procesos productivos, de lugar físico de su planta de producción, en la presentación final de los productos, etc. y en como contemplar dichas contingencias en los estados contables.

El profesional considerará en su examen de auditoría los siguientes aspectos:

- Política ambiental: Objetivos generales y principios de acción de una empresa con respecto al medio ambiente, incluido el cumplimiento de todos los requisitos normativos correspondientes.
- Programa medioambiental: Descripción de las actividades y de los objetivos específicos de la empresa para asegurar una mejor protección del ambiente en un centro determinado, con inclusión de una descripción general sobre las medidas adoptadas o previstas para alcanzar dichos objetivos y, en caso necesario, los plazos fijados para la aplicación de dichas medidas.
- Sistema de gestión medioambiental: Aquella parte del sistema general de gestión que comprende la estructura organizativa, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para determinar y llevar a cabo la política medioambiental

El auditor deberá tener un conocimiento suficiente de los sectores comprendidos en la actividad de la empresa, con amplias nociones y experiencia en relación con los aspectos técnicos, ambientales y de gestión, con la normativa legal pertinente, así como la suficiente formación y pericia para alcanzar los objetivos fijados.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado, capacidad profesional como auditores, cuidado y diligencia profesional e independencia para llevar a cabo la tarea de auditoría, así como amplios conocimientos ambientales, incluyendo la legislación aplicable a la actividad de la empresa auditada y las técnicas de auditoría ambiental, que estén familiarizados con el medio ambiente, la seguridad e higiene, el análisis económico - financiero, los procesos de la actividad, etc.

En una auditoría de estados contables de una empresa, en particular en relación al medio ambiente, entenderemos como el objeto de la auditoría, desde los aspectos organizativos hasta la gestión de los residuos finales y la corrección de los impactos existentes, pasando por todos los estadios del sistema de gestión ambiental; manteniéndose el objetivo del trabajo realizado: la emisión de una opinión (dictamen) en base al examen practicado, concluyendo sobre si los estados contables han sido preparados de acuerdo con normas contables adecuadas.

## **1.2 Evolución histórica**

Si ampliamos el criterio a una auditoría del medio ambiente y miramos unos años atrás, se puede concluir que ha sido más rentable para la empresa adoptar el criterio de pagar las sanciones impuestas por infringir las leyes nacionales o internacionales ("el que contamina, paga"), que adoptar medidas medioambientales que implican a menudo costos importantes. Sumando a esto, el hecho de no existir una legislación al efecto, ni una presión social que la demandara.

A partir de los últimos años de la década de los 80 en Europa, en los que empieza a promulgarse una legislación específica de protección del medio ambiente, y en América a partir de los años 90, es que la sociedad toma mayor conciencia de la importancia de la defensa del medio natural y ecológico del planeta produciéndose un boom de todo lo relacionado con el entorno ambiental.

La auditoría ambiental contribuye al arraigo de las bases legales, gerenciales, técnicas y económicas en virtud de las cuales pueden planificarse las iniciativas, inversiones y resultados en el área medioambiental.

En los años 70 aparece en los Estados Unidos de América el concepto de auditoría del medioambiente, que en principio se denominó auditoría del cumplimiento medioambiental y en la actualidad recibe variados nombres que van desde la ecoauditoría hasta la auditoría del medio ambiente.

La auditoría del medio ambiente fue vista por las empresas americanas como una herramienta de gestión medioambiental para descubrir impactos ambientales generados por el desarrollo de su actividad. Su puesta en práctica cumplía los objetivos de reducir al mínimo los posibles impactos y por tanto los costos de los daños, aplicando medidas precautorias y correctivas para la recuperación del medio y evitar reclamaciones y sanciones.

Con el tiempo otras empresas comenzaron a preocuparse por estas medidas y así fueron ingresando algunas de ellas que cotizan en la Bolsa de Valores, siendo obligatorio el suministro de información auditada desde el punto de vista ambiental, evaluando los riesgos que la actividad de esas empresas conllevan para el medio ambiente.

Y así llegamos a nuestros días en los cuales esa eclosión del tema del medio ambiente determina repercusiones en los estados contables de las empresas, siendo nuestro objetivo en este trabajo definir el alcance, el enfoque metodológico y los informes de auditoría tomando en consideración la temática del medio ambiente.

### **1.3 Situación en los países del cono sur**

Los países del Cono Sur, no cuentan con normas específicas relativas a la auditoría de los estados contables en relación al medio ambiente, de acuerdo con la encuesta realizada a nivel de los distintos organismos profesionales, firmas de auditoría y colegas en forma individual (Anexo 1).

La compilación de la encuesta se presenta a modo de resumen el siguiente cuadro:

(A)La existencia de procedimientos de auditoría de carácter específico puede darse a nivel de algunas firmas profesionales, pero no son de uso generalizado.

(B) En todos los países son de uso corriente las normas que regulan la creación de contingencias en general, pero no en particular para este tema.

Del análisis de las respuestas se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La existencia en toda la región de disposiciones legales y/o reglamentarias que regulan la actividad de las empresas o la implementación de proyectos con relación al medio ambiente.
- La inexistencia de normas específicas relativas a la preparación de estados contables, o de la actuación profesional en relación al mismo tema.
- La escasa y en algunos casos nula utilización de procedimientos de auditoría de carácter específico.
- La aceptación casi generalizada de la no contemplación en particular de este tipo de situaciones a nivel de los estados contables o de los informes de auditoría.

#### **1.4 Los requerimientos especiales en cuanto a capacidad del auditor**

Las pautas de IFAC (International Federation of Accountants - International Auditing Practices Committee - Discussion Paper) respecto a auditoría ambiental marcan que en esta temática se requerirá de especialistas en algunas etapas del proceso de desarrollo de estimaciones contables: identificación de situaciones que requieren de estimaciones, recolección de información para basar las estimaciones, desarrollo de hipótesis de resultados más probables, determinación del monto de las estimaciones y consideración de la exposición requerida.

En consecuencia, el auditor se puede ver requerido a utilizar el trabajo de un experto, debiendo guiarse a tales efectos por las pautas generales vigentes para ese tipo de actuaciones. El auditor asume responsabilidad por la calidad del trabajo hecho por ese tercero y deberá evaluar su adecuación como evidencia de auditoría en relación a los estados contables considerados.

Debido a que el área medioambiental es una especialidad emergente, que involucra a individuos con antecedentes educacionales y profesionales y experiencias diversas, puede ser especialmente difícil para el auditor obtener seguridad razonable respecto a su competencia y quedar satisfecho de la utilidad del trabajo del experto a los efectos de la auditoría.

- El auditor debería considerar elementos de juicio tales como:
- Los antecedentes educacionales del experto.
- El período durante el cual el experto ha ejercido esta especialidad.
- La relevancia de la experiencia de trabajo del experto.

Por otra parte, los informes emitidos por expertos medioambientales no son estándares en su forma o contenido y las hipótesis subyacentes y métodos utilizados pueden no estar claramente expresados.

En consecuencia, también el auditor deberá prestar especial atención a la naturaleza y al propósito del informe del experto, sus hipótesis y métodos, la objetividad y el riesgo de que ella se vea afectada si es contratado por la empresa auditada.

## **2 Los estados contables y la consideración del riesgo ambiental**

### **2.1 El alcance de la problemática medioambiental**

El borrador para discusión mencionado previamente, elaborado por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de IFAC, fija expresamente el alcance de los asuntos ambientales a los efectos de la auditoría de estados contables.

En tal sentido, identifica cuatro aspectos básicos incluidos:

- Las iniciativas para prevenir, reducir o reparar el daño hecho al medio ambiente o relacionadas con la conservación de los recursos renovables o no.

- Las consecuencias de la violación de leyes y reglamentaciones medioambientales.
- Las consecuencias del daño medioambiental hecho a otros o a los recursos naturales.
- Las consecuencias de obligaciones sustitutivas impuestas legalmente.

El auditor debe considerar estos aspectos dentro de su objetivo de establecer si los estados contables, en su conjunto, están adecuadamente preparados tomando en cuenta los principios o normas contables aplicables.

En tal sentido, el tipo de temas de auditoría de estados contables relacionados con cuestiones medioambientales se vincula fundamentalmente con obligaciones, contingencias y compromisos, eventuales provisiones sobre activos y tratamiento de partidas como activos o gastos.

Aunque muy a menudo los asuntos medioambientales pueden ser vistos fundamentalmente como un tema a considerar para empresas en actividades vinculadas con la química, combustibles, gas y operaciones industriales, los cambios en las disposiciones medioambientales han venido incrementado significativamente tanto el número como el tipo de empresas involucradas (por ejemplo, empresas de computadores y semiconductores, de procesamiento de alimentos, de transporte, compañías de seguros, etc.).

En consecuencia, el auditor debe estar alerta a circunstancias en las cuales puedan surgir consecuencias en los estados contables derivadas de asuntos medioambientales.

## **2.2 Consideración de la problemática contable**

### **2.2.1 Capitalización de costos de tratamiento de la contaminación ambiental**

Una empresa puede incurrir en costos para remover, detener, neutralizar o prevenir la contaminación ambiental existente o futura, lo que puede llevarse a cabo por exigencias legales o por decisión voluntaria.

Una clasificación de estos costos es la siguiente:

- Costos de limpieza: son costos relacionados con actos del pasado.
- Costos de operaciones actuales: son los costos incurridos en las operaciones en curso en el momento actual para cumplir con disposiciones medioambientales.
- Costos de cumplimiento futuro: son costos para mitigar o prevenir impactos medioambientales que aún no ocurrieron y que podrían resultar de actividades futuras.

Ejemplos de esos costos son los vinculados a remoción de la contaminación, adquisición de equipos de control de la polución del aire, realización de estudios ambientales, sanciones por incumplimiento de disposiciones legales y similares.

Una cuestión contable importante vinculada a esta temática es si los costos de tratamiento de la contaminación ambiental deben ser capitalizados o cargados a gastos.

Las posiciones adoptadas por la profesión en países en que el tema ha sido objeto específico de estudio (por ejemplo, en Estados Unidos de América, EITF Abstracts N° 90-8) sostienen que, en general, se debe tratar a estos costos como gastos.

La alternativa de capitalización se puede contemplar si los costos son recuperables y en la medida en que alguno de los siguientes criterios se cumpla:

- Los costos extienden la vida, incrementan la capacidad o mejoran la seguridad o la eficiencia de los bienes de la empresa.
- Los costos mitigan o previenen la contaminación ambiental que ocurrirá o podría resultar de las actividades futuras y, adicionalmente, mejoran los bienes respecto al momento de su construcción o adquisición.
- Los costos se incurren a efectos de preparar para la venta bienes de los que se dispone a tales efectos.

## 2.2.2 Obligaciones y contingencias

Los potenciales temas vinculados con obligaciones y contingencias refieren tanto al efectivo reconocimiento de las que existan como a su adecuada estimación o valuación.

De acuerdo con las pautas de IFAC establecidas en el contexto conceptual para la preparación y presentación de estados contables, un **pasivo** es una obligación actual de la empresa resultante de eventos pasados, cuya cancelación resultará en una salida de la empresa de recursos que implican beneficios económicos. En general, su reconocimiento y su valuación son factibles de establecer con claridad.

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 10 define a una **contingencia** como una condición o situación cuyo resultado final, ganancia o pérdida, sólo se confirmará si acontecen o dejan de acontecer uno o más sucesos futuros inciertos.

En relación a las contingencias ambientales, análisis a nivel profesional internacional han concluido en la aplicación de las pautas generales referidas a contingencias a efectos de considerar la problemática específica del medio ambiente (por ejemplo, la referida NIC N° 10 a nivel de IFAC).

En general, las contingencias que suponen posibles ganancias no son reconocidas en los estados contables hasta que sean realizadas, pudiendo justificar en ciertas condiciones notas a los estados contables.

En cuanto al reconocimiento de pérdidas contingentes, el importe de una pérdida contingente debe contabilizarse a través de un cargo en el estado de resultados si:

- Es probable que sucesos futuros confirmen que, después de tomar en cuenta cualquier probable recuperación relacionada, se ha deteriorado un activo o se ha incurrido en un pasivo a la fecha del balance, y
- Puede hacerse una estimación razonable del importe de la pérdida resultante.

La **estimación del importe de una pérdida contingente** puede basarse en la información que proporciona una gama de importes a los que podría ascender la pérdida resultante de la contingencia. La mejor estimación de la pérdida dentro de esa gama es la que se registra.

Cuando dentro de la gama no hay una cifra indicada como la mejor estimación en comparación con las otras, cuando menos se registra el importe mínimo de la gama. Se debería hacer revelación de que la empresa está expuesta a una pérdida en exceso de la previsión registrada si tal posibilidad existe.

Para la **revelación de contingencias** debe suministrarse la siguiente información:

- la naturaleza de la contingencia;
- los factores inciertos que pueden afectar la futura consecuencia; una estimación del efecto financiero o la aseveración de que tal estimación no puede hacerse.

La referida NIC N° 10 plantea que la pérdida potencial para una empresa puede reducirse o evitarse cuando el pasivo contingente esté compensado por una contrademanda relacionada a un tercero. En tales casos el importe de cualquier previsión puede determinarse después de tomar en cuenta la probable recuperación derivada de esa contrademanda.

En particular, a nivel de los Estados Unidos de América rigen ciertas pautas respecto a que cualquier potencial reclamo que pueda realizar una empresa para recuperar costos incurridos o contabilizados en relación a obligaciones ambientales debería evaluarse separadamente de éstas y que sería inapropiado compensar posibles recuperos contra obligaciones probables, a menos que su realización sea probable (EITF Abstracts N° 93-5).

Corresponde señalar que las obligaciones medioambientales pueden involucrar responsabilidades conjuntas y diversas, lo cual puede requerir la evaluación de la capacidad de las otras partes responsables para asumir su proporción de ellas. En la eventualidad de que no pudieran enfrentarlas, es presumible que repercuta en el monto a pagar por la empresa auditada.

También a nivel de la profesión estadounidense se analizaron y plantaron criterios en relación a las **obligaciones de reparación medioambiental** a través de pautas difundidas en julio de 1995 (Statement of Position), proponiendo criterios respecto al reconocimiento, medición y exposición de estas obligaciones por actos del pasado. En particular, este análisis reconoce que la existencia y el importe de una obligación de esta índole se hace conocida a través de una continuidad de hechos y actividades que ayudan a definirla y verificarla.

En cuanto al criterio de probabilidad mencionado anteriormente como condición para el reconocimiento, establece que se considerará tal si se han constatado hasta la fecha de preparación de los estados contables estas circunstancias:

- Un litigio, un reclamo o una evaluación ha sido hecho valer o es probable que lo sea.
- Es probable que el resultado de ese litigio, reclamo o evaluación será desfavorable.

Estas pautas también plantean algunos aspectos más específicos referidos, por ejemplo, a la inclusión entre los costos de los directos incrementales; de los relativos a compensación y beneficios de empleados que se espera dediquen tiempo al esfuerzo de reparación; y de aquellos vinculados con la defensa legal en caso de reclamaciones.

En cuanto a **criterios de asignación de obligaciones** entre las partes responsables, se mencionan:

- Participación equitativa, lo que tomaría en cuenta por ejemplo la cantidad física de residuos o su tipo o su toxicidad o el tiempo durante el cual la situación ocurrió.
- Clasificación de la parte responsable, siendo ejemplos de ello si se es propietario, operador, transportador, generador de residuos.
- Limitación de pagos, si hubiese disposiciones legales que la hiciesen pertinente.

- Grado de cuidado ejercido, por ejemplo en cuanto a la selección del lugar o del medio de transporte.

Asimismo, en la medida en que los esfuerzos de reparación medioambiental de una situación concreta pueden extenderse a lo largo de varios años, las circunstancias pueden cambiar, así como las disposiciones legales aplicables.

Se entiende que la medición de la obligación debe ser hecha tomando en consideración las disposiciones vigentes y la tecnología de reparación existente en el momento de preparación de los estados contables. Si surgieran cambios a posteriori, se reconocerían como cambios en las estimaciones.

Por otra parte, en la práctica contable estadounidense también se considera apropiado descontar las obligaciones medioambientales, si el momento en el cual se deberá efectuar el pago está establecido o puede ser razonablemente estimado.

En cuanto a la clasificación de este tipo de gastos, la posición adoptada es de que los costos de reparación medioambiental no son inusuales en su naturaleza. Por lo tanto, no encuadran en la definición de resultados extraordinarios y deberían presentarse como costos operativos.

### **2.2.3 Eventuales provisiones sobre activos**

En ciertas circunstancias las consideraciones medioambientales pueden tener un impacto potencial respecto al valor de activos significativos (por ejemplo, terrenos, construcciones y mejoras, equipos industriales, inversiones en otras empresas).

Ello se deriva del hecho de que pueden existir exigencias de carácter legal relacionadas con el medio ambiente que tengan un efecto negativo sobre el valor de utilización económica o de realización de los bienes, en virtud de las obligaciones concretas o contingencias latentes o costos a incurrir que supongan desde el punto de vista medioambiental.

En tales casos los estados contables deberán reconocer las correspondientes provisiones para desvalorización de activos, dentro de las pautas técnicas habituales al respecto.

#### **2.2.4 Compromisos**

Finalmente, cabe considerar la posible existencia de compromisos para comprar en el futuro bienes o servicios relacionados con problemas medioambientales.

Esta inquietud se relaciona con la necesidad de informar al usuario de los estados contables respecto a eventuales decisiones actuales que puedan significar impactos patrimoniales, financieros o económicos en el futuro.

En esencia, en estos casos, deberá tenerse en cuenta la necesaria exposición en las notas a los estados contables, siguiendo los criterios usuales en la materia.

#### **2.3 Potenciales repercusiones sobre la empresa en marcha**

El ya mencionado contexto conceptual de IFAC para la preparación y presentación de estados contables indica que éstos son normalmente preparados bajo la hipótesis de que una entidad es una empresa en marcha y que continuará en operación en el futuro previsible.

En ciertas circunstancias de especial entidad, el dar cumplimiento a disposiciones legales o reglamentarias en relación al medio ambiente podría derivar en inversiones, costos y gastos de tal envergadura que la propia continuidad de la empresa como tal pudiera estar cuestionada.

Una situación particular de este tipo podría también presentarse en el caso de que la empresa debiera considerar su relocalización en virtud de exigencias de tipo medioambiental.

Por lo tanto, dentro de la habitual evaluación del auditor en cuanto a la vigencia del concepto de empresa en marcha deberá tomar en cuenta esta problemática específicamente.

### **3. Enfoque metodológico**

#### **3.1 Generalidades**

El objetivo del presente capítulo no es la presentación de un enfoque metodológico nuevo o absolutamente distinto al que tradicionalmente utiliza la auditoría de estados contables. Por el contrario lo que se pretende es responder a la necesidad de que el proceso de auditoría contemple, en sus distintas etapas, una temática que entendemos ha estado ausente de consideración o por lo menos visiblemente soslayada: **el impacto de la actividad de la empresa sobre el medio ambiente.**

Entendemos que atendiendo al conjunto de consideraciones de orden ético, legal o reglamentario, social y hasta económico que se hicieron en los capítulos precedentes corresponde incluir el análisis de este fenómeno en el proceso referido.

Continuando con dicha línea se hará un relevamiento de las distintas etapas del proceso de auditoría, pero atendiendo fundamentalmente a los aspectos básicos identificados en el trabajo elaborado por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de IFAC, citados en el punto 2.1 del capítulo anterior, tratando de dejar de lado en el mismo las consideraciones de carácter habitual que escapan a la temática específica, objeto del presente trabajo.

#### **3.2 El proceso de auditoría**

##### **3.2.1 Conocimiento del negocio**

El núcleo central de la relación entre la empresa y el medio ambiente estará dado por la actividad principal o giro de la empresa o proyecto, definiendo a partir de ello la posibilidad de encontrarnos ante algún tipo de impacto.

El problema que puede plantearse a esta altura, y que el trabajo de IFAC menciona dentro de las consideraciones relativas a la planeación, estará dado por el hecho de que el profesional posee un nivel aceptable de información de la economía en general y más específicamente de la actividad o rama donde se desenvuelve el ente, pero carece del conocimiento relativo a la temática medioambiental.

A partir de ahora, a efectos de desarrollar adecuadamente el plan de auditoría, se deberá obtener un nivel de información adecuado con relación al marco medioambiental en que se desarrolla la actividad, así como al conjunto de normas y disposiciones de carácter legal y/o reglamentario que vinculado a este tema le sean aplicables.

Cubiertos los requisitos relativos a la información previa, el primer análisis que se llevará a cabo será fundamentalmente de tipo subjetivo, en la medida que estará basado por sobre todas las cosas en el juicio personal del auditor. Si del mismo se desprende la inexistencia de un tipo de relación como la que se pretende estudiar, se descartará en primera instancia la continuidad del análisis con relación al tema. Si por el contrario, lo que se obtiene es la intuición o apariencia de algún tipo de impacto de la actividad del ente sobre el medio ambiente, ello se transformará en el punto de partida del proceso de análisis, en el cual se determinarán las posibles áreas de riesgo.

En este primer acercamiento el auditor seguramente considerará aquellas actividades que por su propia naturaleza sean susceptibles de tener un impacto presente o futuro sobre el medio ambiente.

A tal efecto, tomamos a via de ejemplo del trabajo de IFAC algunas de las circunstancias susceptibles de dar indicio al auditor de encontrarse frente a situaciones como las planteadas:

- Investigaciones o procedimientos de tipo compulsivo por parte del gobierno u organismos dependientes.
- Violaciones de leyes o reglamentaciones medioambientales citadas en correspondencia.
- La inclusión del nombre de la empresa en publicaciones con referencia a fenómenos de polución en el pasado.
- Comentarios al respecto incluidos en la carta de abogados.
- Pagos de honorarios excesivos o extraordinarios a expertos en el tema.

- Pagos de multas o sanciones por violación de disposiciones reglamentarias.
- Compras inusuales de bienes y/o servicios vinculados al tema.

Un segundo paso consiste necesariamente en la sustitución del análisis subjetivo por información de carácter técnico, pudiendo al respecto encontrar distintas alternativas de tipo interdisciplinario, ya que necesariamente se necesitará acceder a información interna o externa a la empresa, elaborada por instituciones u organizaciones públicas o privadas, técnicas o de control; así como a informes o análisis elaborados por profesionales de otras áreas.

Este proceso de relevamiento de información permite determinar posibles áreas de riesgo, y calificar el tipo de problema frente al cual nos encontramos, más allá de que en el presente trabajo se desarrollará el análisis relativo básicamente a la consideración de la problemática contable.

A modo de detalle no taxativo, se enumeran algunas de las posibles fuentes de información, a las que se puede recurrir a efectos de cubrir la etapa de relevamiento:

- Lectura de la normativa legal y reglamentaria vigente.
- Lectura de manuales o instructivos donde se detallen las características sobresalientes de los productos, procesos o proyectos involucrados.
- Lectura de informes técnicos de la empresa.
- Consultas verbales al personal de la empresa.
- Diseño y respuesta de cuestionarios específicos por parte del personal de la empresa.
- Solicitud de informes a técnicos externos.
- Consultas a organismos públicos o privados con facultades relativas a la preservación y conservación del medio ambiente.

Cumplida esta primera etapa de información, corresponderá completarla con los aspectos relativos al efecto que tenga este tipo de fenómenos sobre los estados contables.

Al respecto será esencial tomar conocimiento de los criterios y normas contables utilizados. Especialmente se deberá atender a los aspectos relativos a valuación, exposición y en general al cumplimiento de principios y normas contables, haciendo especial hincapié en lo referente a capitalización de costos de tratamiento de la contaminación ambiental, obligaciones y contingencias, eventuales provisiones sobre activos, compromisos, así como a la vigencia del principio de empresa en marcha.

### **3.2.2 Evaluación de la política empresarial sobre medio ambiente.**

Como paso previo, a la evaluación de la política empresarial sobre medio ambiente, será necesaria la consideración de la política medioambiental de la comunidad (país, región, ciudad), donde está ubicada la empresa o ente a auditar.

Tal vez se puedan mencionar como pre-requisitos de una política de medio ambiente, la existencia de una tarea de concientización del problema y el desarrollo de un conjunto normativo (disposiciones legales y/o reglamentarias). Superado ese primer escalón, se estará en condiciones de relevar la situación de la empresa dentro de ese marco.

A estos efectos se puede plantear un conjunto de interrogantes, de cuya respuesta dependerá la evaluación de la política empresarial sobre medio ambiente:

¿Definida la existencia de un conjunto normativo, tiene la empresa una política de respeto hacia ese conjunto normativo?:

- ¿Se controla el cumplimiento de esas normas?
- ¿Existen inspecciones de control de carácter interno o externo que vigilen el cumplimiento?
- ¿Se preparan informes técnicos al respecto?
- ¿Se evalúan esos informes?

¿Se ha tenido en cuenta el impacto sobre el medio ambiente en el diseño de los productos y los procesos?:

- ¿Se debe gestionar obtención de licencia para producir o comercializar determinado producto, o implantar determinado proceso?
- ¿Las referidas licencias son de renovación periódica?
- ¿Existen controles internos o externos al cumplimiento de las condiciones de la licencia?
- ¿Se han formulado observaciones al respecto?
- ¿En caso de no existir necesidad de licencia previa, igualmente se han contemplado los aspectos referidos?
- ¿Se han solicitado informes técnicos al respecto?
- ¿Se han efectuado consultas a la población de alrededores?
- ¿Se han recibido observaciones de la misma?

¿El sistema de control interno vigente contempla los aspectos relativos al medio ambiente?:

- ¿Ha desarrollado la empresa un departamento o área específica que controle los aspectos relativos al medio ambiente?
- ¿En caso afirmativo, tiene una política definida?
- ¿Un programa de trabajo?
- ¿Un programa de control?
- ¿Se elaboran informes periódicos?
- ¿Se evalúan esos informes?
- ¿Existen seguros que cubran este tipo de contingencias?

¿Desarrolla la empresa una tarea de difusión y concientización del fenómeno a nivel de personal?:

- ¿Cursos de capacitación previa?
- ¿Cursos de actualización?
- ¿Reuniones de evaluación?
- ¿Reuniones informativas periódicas?
- ¿Distribución al personal de manuales de consulta obligatoria?
- ¿Distribución de boletines informativos periódicos?
- ¿Existe dentro de la empresa una política de inversiones que contemple la implementación de equipos, planes y servicios relativos al tema?:
- ¿Existen programas de trabajo?
- ¿Existen programas de capacitación?
- ¿Existen planes de inversión en equipos o infraestructura?
- ¿Existen presupuestos operativos para el área?
- ¿Se controla el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos?

La respuesta que se dé a estas u otras interrogantes dará una visión de la política empresarial sobre medio ambiente.

### **3.2.3 Revisión analítica preliminar**

Tradicionalmente en el proceso de auditoría se determina a través de la revisión analítica preliminar las posibles áreas de riesgo o problema a nivel de toda la gestión empresarial.

En general, según se desprende de la situación comparativa de la región derivada de la encuesta realizada en particular, no se contemplan dentro de las posibles áreas de riesgo aquellas que se derivan del impacto de la actividad de la empresa sobre el medio ambiente.

En la medida en que el fenómeno medioambiental se incorpore a la preparación de estados contables, así como del proceso de auditoría a través del conocimiento del negocio o de la evaluación de la política empresarial sobre medio ambiente, se desprendan hechos o circunstancias que ameriten una consideración particular, aparecerán dentro de las áreas de riesgo aquellas que se deriven del impacto de la actividad de empresa sobre el medio ambiente.

Lo anterior supone necesariamente contemplar, a priori, dichos aspectos de acuerdo a lo detallado, y a posteriori, la implementación de procedimientos específicos.

#### **3.2.4 Evaluación del sistema de control interno**

El objeto de la evaluación es la decisión final de confiar o no en el sistema de control interno vigente, y diseñar en consecuencia un programa de trabajo específico de auditoría. A tales efectos será necesario probar la existencia y vigencia en el tiempo de los controles implementados.

Desde el punto de vista de una política de medio ambiente, dicho sistema será confiable en la medida que cumpla con un conjunto de objetivos:

- Asegurar el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias vigentes, evitando sanciones de naturaleza pecuniaria o restrictiva.
- Evitar el daño ambiental como efecto de la acción de productos o procesos.
- Mantener una buena imagen pública de la empresa.

- Asegurar la libre circulación a nivel local o internacional de los productos de la firma.
- Asegurar la salud y seguridad del personal de la firma.
- Asegurar un uso racional de los recursos humanos y materiales.
- Evitar que la gestión ambiental deteriore la gestión económico - financiera de la firma.

Si bien la lista de objetivos puede no agotarse aquí, el cumplimiento y vigencia de éstos puede asegurar en buena medida su adecuado funcionamiento.

Por el contrario, parece claro que el no cumplimiento de uno o varios de los objetivos enunciados, estaría indicando una debilidad o conjunto de debilidades en su funcionamiento y transformaría la gestión ambiental en un área de riesgo.

Corresponde identificar los métodos que permitirán relevar la información del sistema relativa al tema. Las fuentes de información ya han sido suficientemente desarrolladas en los puntos 3.2.1 y 3.2.2.

A ello necesariamente se deberá adicionar uno o más cuestionarios donde se identifiquen claramente las áreas de gestión ambiental, las que estarán determinadas en función de los objetivos establecidos, sirviendo de base al respecto los puntos referidos. Deberán cumplir al mismo tiempo con las pautas generales que identifican a los cuestionarios de control interno, en lo relativo a sencillez, claridad, rapidez para su resolución, pero por sobre todas las cosas que de la respuesta se desprenda inequívocamente la posibilidad o no de una debilidad de control.

### 3.3 Plan de trabajo

#### 3.3.1 Características generales del plan de trabajo

El citado trabajo de IFAC establece que la naturaleza, frecuencia y extensión de los procedimientos de auditoría será determinada tanto por el juicio profesional del auditor como por la posibilidad de reducir a un nivel bajo el riesgo de no detectar errores materiales en los estados contables.

Asimismo sugiere que es muy difícil que de la aplicación de procedimientos de auditoría sobre las áreas tradicionales de los estados contables se desprendan aspectos relativos a la vinculación de la empresa con la temática ambiental, pues a vía de ejemplo algunas de las características de la misma serían:

- Las obligaciones no están basadas en acuerdos contractuales.
- Las estimaciones contables no están establecidas sobre modelos históricos de razonabilidad.
- Las leyes o disposiciones de carácter reglamentario son de interpretación vaga o ambigua.
- Atendiendo a los elementos referidos, desarrollaremos aquellos aspectos que mínimamente un plan de trabajo del área debería contener:

*Actividades y áreas que serán estudiadas.*

Procedimientos que se aplicarán:

- - naturaleza, alcance y frecuencia.

Responsabilidades asociadas a la aplicación de procedimientos:

- - nombre, cargo y descripción de tareas.

Forma de presentación de los resultados:

- - compilación y presentación de la información.

### Competencia del auditor:

- - capacitación, experiencia y requisitos profesionales.

### Forma de ejecución:

- equipos y personal necesario.

Adicionalmente a lo citado como aspectos mínimos del plan, existen dos puntualizaciones que es necesario incluir como condiciones del mismo:

- Más allá de que en la aplicación de procedimientos participe personal interno de la firma, la conducción del trabajo debe estar a cargo de profesionales externos, pues es la única forma de garantizar **la independencia**.
- La elaboración y ejecución del plan de trabajo en lo relativo a los aspectos vinculados con la temática medioambiental será necesariamente una tarea de carácter **multidisciplinario** en la medida que por el alcance de la misma será necesaria la participación de profesionales de otras áreas.

### **3.3.2 Procedimientos de auditoría a aplicar**

Como es habitual en la materia, el plan de trabajo incluirá pruebas de cumplimiento (control interno) y procedimientos de tipo sustantivo, con la referencia obvia de que existirán algunos que pertenecerán a una u otra categoría en función del momento en que sean realizados y del objetivo que se persiga.

Por otra parte la naturaleza y alcance de los procedimientos será determinada en función del juicio profesional correspondiente atendiendo a las características del riesgo involucrado, así como a su materialidad.

Los procedimientos que a continuación se mencionan no agotan obviamente la lista, aunque constituyen una base mínima que pretende cubrir los posibles problemas mencionados en el ítem 2.2. En función de ello los procedimientos se podrán clasificar atendiendo a los mismos:

### Carácter general

- Consultas a organismos pertinentes, relativas al impacto de la actividad sobre el medio ambiente, análisis de su respuesta dentro del marco legal y reglamentario.
- Análisis de informes técnicos preparados por profesionales internos o externos dentro del marco legal y reglamentario.
- Evaluación de los riesgos ambientales: identificación, clasificación y valuación.

### Capitalización de costos de tratamiento de la contaminación ambiental

- Revisión y análisis de los criterios utilizados por la empresa para determinar los costos incurridos.
- Revisión de los criterios utilizados para determinar el carácter de gasto o su correspondiente activación (condición de recuperabilidad: extienden la vida, mejoran la seguridad, mitigan o previenen la contaminación, etc.).

### Obligaciones y contingencias

- Revisión y análisis de la necesidad de creación de contingencias (incertidumbre, probabilidad de ocurrencia, etc.).
- Revisión y análisis de los criterios utilizados para el reconocimiento, medición y exposición de las obligaciones.
- Consultas a asesores jurídicos que indiquen la existencia de litigios, así como el factible resultado de los mismos.

### Previsiones sobre activos

- Revisión y análisis de los criterios utilizados para la creación y valuación de provisiones sobre activos.

- - Verificación respecto a la consideración o no de la incidencia de las disposiciones y regulaciones sobre medio ambiente en la fijación de los precios de los activos adquiridos e inspección de documentación correspondiente.

### Compromisos

- Revisión y análisis de contratos y otra documentación relativa a la compra de bienes y servicios en el futuro y de los criterios utilizados para su contabilización.

### Empresa en marcha

- Análisis relativo a las inversiones necesarias para afrontar la temática ambiental. Verificar que el monto de las inversiones no comprometa la continuidad de la empresa.
- Revisión de criterios de carácter restrictivo, derivados de disposiciones legales o reglamentarias.

## **4. Los informes de auditoría de estados contables tomando en consideración la temática del medio ambiente**

### **4.1 Conceptos generales**

La expresión en forma de informe escrito de las conclusiones a las que se ha arribado es el objetivo natural de todo tipo de trabajo de auditoría.

Los posibles usuarios de las conclusiones del auditor son variados; entre ellos seguramente se puede mencionar a los accionistas, a los potenciales inversores, a los organismos de control, al público en general, a los empleados, a los clientes. Los intereses de unos y otros pueden tener puntos en común, pero también seguramente difieren en ciertos aspectos.

El tipo de informe a ser emitido como resultado de un trabajo de auditoría está directamente relacionado con el tipo de compromiso profesional asumido en ocasión de la contratación de los servicios por parte del cliente y con el destino a dar al respectivo informe.

## **4.2 El dictamen de auditoría**

En la actualidad, el dictamen de auditoría de estados contables considera la problemática del medio ambiente como un elemento más de aquellos que pueden tener impacto en los estados contables, en lo que refiere a implicancias patrimoniales, financieras, económicas.

En consecuencia, el profesional al expresar su opinión sobre la razonabilidad de aquellos debe tener en consideración éstas, ya descriptas previamente en el desarrollo de este trabajo: obligaciones, provisiones, contingencias e incertidumbres, costos activados y cargados a pérdidas, eventuales explicaciones en notas a los estados contables (criterios contables aplicados, hechos posteriores).

Para extraer sus conclusiones debe tomar en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados o las normas contables aplicables usuales en el entorno empresarial y profesional en el cual desarrolla su actividad como auditor, sin otras evaluaciones de tipo específico.

Los párrafos de alcance, intermedio y de opinión relativos al examen de auditoría de estados contables no incluyen ninguna mención expresa a la problemática del medio ambiente en particular.

En consecuencia, el dictamen de auditoría no requiere mencionar ninguna circunstancia que no implique un impacto patrimonial, financiero o económico considerado material en el contexto de los estados contables en su conjunto.

## **4.3 La carta de comentarios y recomendaciones**

Como complemento a la emisión del dictamen de auditoría sobre los estados contables, el profesional emite su carta incluyendo comentarios y recomendaciones surgidos de la tarea llevada a cabo.

Las temáticas susceptibles de consideración pueden ser muy variadas (temas legales, asuntos fiscales, aspectos de la gestión) pero frecuentemente suelen relacionarse en la práctica en gran medida con temas vinculados con los procedimientos administrativo - contables y el control interno vigente en la empresa: deficiencias en los controles, mejoras en los procedimientos, situaciones a contemplar en los procesos computarizados, aspectos relacionados con la aplicación de criterios contables.

En nuestra apreciación respecto a las realidades que conocemos y a aquellas de las que obtuvimos información, es absolutamente excepcional en el Cono Sur que la temática medioambiental sea contemplada en forma específica y extensa en este tipo de informes.

Por otra parte, cabe recordar que el destinatario habitual de esta carta de comentarios y recomendaciones es la Gerencia o la Dirección de la empresa, con lo cual cualquier apreciación realizada se limita a su uso exclusivamente interno.

## **5 Los planteos a ser evaluados por la profesión contable**

A partir de esa descripción de la situación predominante en la actualidad, corresponde el análisis de diversos planteos conceptuales, que consideramos como los más relevantes para su análisis y toma de posición posterior por la profesión contable.

En cuanto al dictamen de auditoría de estados contables, sería factible plantearse opciones tales como:

**•¿Alcanza con considerar la adecuada presentación del impacto patrimonial, financiero y económico de los asuntos medioambientales?**

Consideramos que es el enfoque mínimo que debe ser tomado en cuenta por el auditor al realizar un trabajo profesional tendiente a la emisión de una opinión sobre los estados contables de la empresa.

Dejar de lado esta temática le puede hacer asumir riesgos de auditoría muy importantes, sobre todo en cierto tipo de empresas y en determinadas circunstancias particulares.

**•¿Tendrían que presentar las empresas como parte de su información - por ejemplo complementaria - alguna forma de "balance medioambiental"?**

Conceptual o idealmente, nos parece un aspecto relevante a ser tomado en cuenta por la profesión contable con miras al futuro. No obstante ello, parecen evidentes las dificultades prácticas iniciales de encarar una iniciativa de esta naturaleza, que tiene además que contar necesariamente con el apoyo empresarial - o derivar de una exigencia legal - para ser llevada a la práctica.

Entendemos que un primer esfuerzo de la profesión debería apuntar a definir un esquema básico de información y ciertas pautas para prepararla.

**•¿Correspondería alguna mención expresa por parte del profesional a aspectos tales como el cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables al medio ambiente?**

Si bien en algunos países existen disposiciones que obligan a mencionar expresamente en el dictamen de auditoría que la empresa ha cumplido con ciertas obligaciones legales - por ejemplo, impositivas o de previsión social -, en principio nuestra opinión es que excedería el objetivo de un informe profesional de auditoría de estados contables.

**•¿Debería el profesional indicar potenciales repercusiones medioambientales - sin impacto patrimonial o financiero o económico presente ni violatorias de disposiciones legales o reglamentarias - como parte de sus responsabilidades de información hacia la sociedad?**

Este planteo es probablemente uno de los que puede resultar más controvertido y la forma de encararlo seguramente dependerá de la evaluación concreta por cada profesional en particular.

No dudamos de la responsabilidad ética o moral del auditor, que siempre está presente en todas sus actuaciones y que podría llevarlo, por ejemplo, a decidir discontinuar su relación con un cliente si creyese que el tipo de negocios que lleva a cabo, aunque legal, puede perjudicar a la sociedad en su conjunto.

Sin perjuicio de ello, en la medida en que la actividad empresarial en cuestión esté legalmente permitida y que desarrollarla no implique impactos patrimoniales, financieros o económicos a reconocer en los estados contables, podría sostenerse que no correspondería su mención en el dictamen de auditoría.

Inclusive, detrás de la evaluación de la respuesta a esta inquietud sin duda que tienen incidencia aspectos tales como quién es el destinatario del servicio, el secreto profesional y reflexiones afines.

## **6 Nuestra propuesta**

A partir del análisis efectuado y de los planteos realizados, se extraen, en nuestra opinión, algunas conclusiones importantes a ser tenidas en cuenta por la profesión para el futuro.

En primer lugar, en virtud de la importancia de la problemática medioambiental y de la relevancia que está adquiriendo su consideración a nivel social y empresarial, es aconsejable que, tanto los organismos profesionales a su nivel como los profesionales individualmente, dediquen esfuerzos a familiarizarse con estos temas, contemplarlos debidamente en sus consecuencias específicas de carácter contable y de auditoría, divulgarlos en el medio en que actúan.

Por lo tanto, los planes de educación continuada deberían prestar atención a las consideraciones medioambientales y su impacto en la contabilidad y en la auditoría.

En segundo término, teniendo en cuenta la ausencia en el Cono Sur de normas específicas relativas a la consideración en los estados contables del impacto medioambiental, también sería útil estudiar y definir ciertos criterios básicos de orientación al profesional Contador Público respecto al tratamiento a dar a aspectos tales como la capitalización de costos y gastos, obligaciones y contingencias, provisiones sobre activos, exposición de compromisos.

A este respecto, consideramos que los conceptos expuestos en el apartado 2.2. de esta ponencia técnica podrían servir como una base de referencia para avanzar en ese sentido.

Asimismo, sería interesante plantearse la conveniencia de la inclusión de una nota específica a los estados contables, indicando los aspectos sustanciales del impacto medioambiental sobre la empresa y el grado de cumplimiento alcanzado en cuanto a la legislación y a la reglamentación aplicables.

Por otra parte, contemplando que tampoco existen a nivel del Cono Sur normas específicas vinculadas con la actuación profesional en esta materia, ese tipo de esfuerzo podría ser complementado con uno paralelo en cuanto a pautar los requerimientos profesionales (capacitación, responsabilidad, etc.) y sugerir procedimientos de auditoría básicos a tomar en cuenta al efectuar el examen profesional de los estados contables.

También aquí opinamos que los elementos de juicio analizados en los apartados 1.4. y 3. de este trabajo y los aportes que se continúen formalizando a nivel de IFAC podrían constituir una base para la discusión y la armonización a nivel de los organismos profesionales del Cono Sur.

Como conclusión final, es nuestra opinión que la problemática medioambiental tendrá una trascendencia significativa en el futuro de la sociedad y de las empresas y, por lo tanto, también de la profesión, por lo cual esta temática tendrá que ser encarada en forma más específica y rutinaria por un mayor número de profesionales de la región, en el corto y mediano plazo, en su actuación habitual.

## **Resumen**

La actividad de auditoría implica la aceptación por parte del profesional actuante de una responsabilidad pública y social; el auditor aplica una serie de conocimientos especializados que conforman el cuerpo técnico de la profesión, en función de las específicas actividades que desarrolla cada empresa y su particular vinculación con el medio ambiente que la rodea.

Es notorio el crecimiento de la importancia del factor ambiental a nivel de la sociedad en su conjunto; de allí la preocupación, como profesionales auditores, del adecuado reflejo en los estados contables del potencial impacto derivado del no cumplimiento de normativas locales o internacionales referidas al tema del medio ambiente.

Debe considerarse en un examen de auditoría, factores tales como: riesgo inherente a la actividad desarrollada por la empresa, posibles contingencias derivadas de la adecuación de la empresa a la normativa vigente, expectativas por cambios en procesos productivos, de ubicación, entre otros. Es de suma importancia el cabal conocimiento que logre el profesional de la actividad de la empresa y en particular de su política ambiental, de su programa medioambiental y del sistema de gestión medioambiental.

La inclusión del factor ambiental en la auditoría de estados contables implicará abarcar en el objeto del trabajo profesional desde los aspectos organizativos hasta la gestión de los residuos finales, así como la evaluación del tratamiento de la corrección de los impactos existentes, pasando por todos los estadios del sistema de gestión ambiental.

Los países integrantes del Cono Sur no cuentan con normas específicas relativas a contabilidad y auditoría de estados contables en el particular tema del medio ambiente, si bien existen disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de la actividad de las empresas y de la implementación de proyectos con incidencia en el tema ambiental. Asimismo es aceptada la no contemplación en particular de aspectos medioambientales en informes de auditoría.

La especificidad del tema ambiental provoca la necesidad de utilización en el trabajo profesional de especialistas que satisfagan los requisitos de tener antecedentes profesionales y experiencia suficiente como para permitir confiar razonablemente en su criterio.

El Discussion Paper de IFAC identifica el alcance de los asuntos ambientales a los efectos de auditoría de estados contables: iniciativas para prevenir o reducir el daño hecho al medio ambiente, consecuencias de la violación de normativa vigente, consecuencias de daños ambientales ocasionados a terceros y consecuencias de obligaciones sustitutivas impuestas legalmente.

La consideración contable de los asuntos ambientales se aprecia en los conceptos de capitalización de costos de tratamiento de contaminación ambiental, tratamiento de obligaciones y contingencias, provisiones sobre activos y tratamiento de compromisos contraídos.

A nivel de análisis de costos incurridos interesa la evaluación sobre si los costos incurridos incrementan la capacidad o eficiencia de los bienes de la empresa, previenen contaminación futura o facilitan la venta de bienes específicos. En relación a contingencias, importará el reconocimiento de pérdidas contingentes, la estimación del importe de dicha pérdida así como la adecuada revelación de la contingencia. Es también de interés el análisis de obligaciones de reparación medioambiental derivadas de un litigio con posibilidades de resultado desfavorable, así como los criterios de asignación de obligaciones entre partes responsables.

El impacto potencial de las consideraciones medioambientales sobre el valor de ciertos activos debe ser considerado, así como la posible existencia de compromisos de compra futura de bienes relacionados con problemas ambientales.

En ciertas circunstancias, la necesidad de cumplir con disposiciones legales o reglamentarias relacionadas con el medio ambiente, puede derivar en situaciones problemáticas para la continuidad de la empresa como tal.

El proceso de trabajo profesional de auditoría teniendo en cuenta aspectos ambientales, tendrá un énfasis específico en el conocimiento del negocio, en particular, importa la convicción del auditor acerca del impacto de esta empresa en el medio ambiente en base a su criterio personal y el de sus asesores. El proceso de relevamiento de información interna y externa permitirá detectar áreas de riesgo y calificar el problema al que se enfrenta. Cumplida la etapa de información, corresponderá completarla con los aspectos relativos al efecto que tengan estos fenómenos sobre los estados contables.

La revisión analítica preliminar y la evaluación del sistema de control interno desde el punto de vista del factor ambiental permiten diseñar un programa de trabajo adecuado a las particulares circunstancias del caso. La lista de procedimientos de auditoría a aplicar abarcarán obviamente pruebas de cumplimiento de controles y pruebas de carácter sustantivo, referidos a los ítems contables que se han señalado como sensibles a la problemática ambiental.

El tipo de informe a ser emitido como resultado de un trabajo de auditoría, está directamente relacionado con el tipo de compromiso profesional asumido al contratarse los servicios y con el destino a dar al mismo. Al expresar, en el dictamen, su opinión sobre la razonabilidad de los estados contables debe tener en cuenta las implicancias que la problemática ambiental provoque desde el punto de vista patrimonial, económico y financiero. Fuera de una situación de afectación como la mencionada, el dictamen no requiere ninguna mención específica acerca de la problemática ambiental. Asimismo, normalmente, tampoco la carta de recomendaciones recoge afirmaciones referidas al medio ambiente, salvo casos excepcionales por su envergadura.

En definitiva, en nuestra opinión, considerar la adecuada presentación del impacto patrimonial, financiero y económico de asuntos medioambientales es por lo menos el enfoque mínimo que debe asumir un auditor al realizar su trabajo profesional.

La posición acerca de la responsabilidad ética y social en situaciones del tipo de actividades legalmente permitidas y que no implicando impactos patrimoniales, financieros o económicos sobre los estados contables, afecten el medio ambiente, es sin duda un aspecto opinable.

Es necesario que se dediquen esfuerzos por parte de organismos profesionales para mejorar la capacitación de sus integrantes, particularmente en la adecuada evaluación de las consecuencias de carácter contable de la problemática medioambiental; asimismo como por parte de las instituciones de enseñanza responsables de la formación profesional.

Entendemos interesante la posibilidad de incluir una nota específica a los estados contables, con indicación de los aspectos sustanciales del impacto medioambiental de la actividad de la empresa y el grado de cumplimiento de la normativa vigente.

Por otra parte, creemos que sería importante lograr una precisión formal que sirva de pauta para nuestros países en temas como requerimientos profesionales específicos para analizar la temática del medio ambiente y asimismo sugerencias de procedimientos de auditoría particulares para el área. Seguramente el tema ambiental aumente su trascendencia en el futuro inmediato y tanto las empresas como los profesionales colegas deberán asumir esta nueva responsabilidad como parte de las habituales.

**ANEXO N° 1****CUESTIONARIO:****PAIS:** .....**NOMBRE:** .....**TITULO:** .....**MIEMBRO DE:** .....**LAS RESPUESTAS SON:****- A TITULO PERSONAL** •**- REPRESENTANTE ENTIDAD PROFESIONAL** •**CIUDAD:** .....**REFERENCIA TEMATICA****LA AUDITORIA DE LA ACTIVIDAD DE LAS EMPRESAS CON  
RELACION AL MEDIO AMBIENTE**

Solicitamos a Ud(s). se sirvan responder SI o NO (marcar el casillero correspondiente) a las siguientes interrogantes, siempre en RELACION A VUESTRO PAÍS Y AL TEMA DE REFERENCIA.

En los casos de respuesta afirmativa, mucho agradeceríamos se sirvieran indicar en la parte de Observaciones la Norma o Procedimiento correspondiente (únicamente Nombre si corresponde, N° y fecha).

1) Existen Normas Legales que regulen la actividad de las empresas, así como la implementación de proyectos a nivel público o privado con relación a su impacto sobre el medio ambiente.

SI  NO

2) Existen Normas específicas relativas a la preparación de estados contables que tomen en consideración los efectos de la relación de la Empresa con el medio ambiente (Ej.: Criterios de Valuación y/o Exposición, Notas, Previsiones, Contingencias, etc.).

SI  NO

3) Existen Normas Específicas relativas a la actuación profesional que tomen en consideración la relación de la Empresa con el medio ambiente (Ej.: Independencia, Capacitación, Habilitación o Registro, responsabilidad del Profesional, etc.).

SI  NO

4) Existen Procedimientos de auditoría de carácter específico de uso habitual.

SI  NO

5) No existiendo Norma de carácter obligatorio, es común que en los estados contables y/o Informes de auditoría se contemplen este tipo de situaciones.

SI  NO

#### **OBSERVACIONES:**

-----  
-  
-----  
-

#### **Bibliografía**

- Bustamante Alsina, Jorge - ***Derecho Ambiental - Fundamentación y Normativa. Abeledo-Perrot 1995.***
- Conesa Fernández, Vicente - ***Auditorías Medioambientales - Guía Metodológica. Vitora***
- Comunidad Económica Europea - ***Reglamento UE 1836 - 1993***

- IFAC - International Auditing Practices Committee - Discussion Paper - ***The Audit Profession and the Environment. 1995***
- International Organization for Standardization - Strategic Advisory Group on Environment - ***ISO 14000.***
- González Malaxechevarría, Angel - *Concepto de Auditoría Ambiental o Ecológica* - ***Revista Interamericana de Contabilidad Nº 60.***
- Ley 16466 de la República Oriental del Uruguay - ***Ley de Evaluación del Impacto Ambiental - Decreto Reglamentario - 1994.***
- Wainstein, Mario - ***La auditoría del medio ambiente - Oikos - 1994.***
- ***Normativa profesional vigente en los E.U.A.***
- ***Normas Internacionales de Contabilidad.***