

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"

LA AUDITORÍA AMBIENTAL, UN NUEVO ENFOQUE PROFESIONAL

*Presentado en el
"XXV Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional"
Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas
La Plata 11 y 12 de setiembre de 2003*

Luisa Fronti de García, Paula A. D'Onofrio

Dra. LUISA FRONTI DE GARCÍA

- Doctora en Ciencias Económicas F.C.E. – UBA
- Profesora Titular Consulta F.C.E. – UBA
- Docente Investigadora categorizada 2 - UBA

C.P. PAULA ALEJANDRA D'ONOFRIO

- Contadora Pública. F.C.E – U.B.A.
- Auxiliar de las asignaturas Contabilidad Patrimonial y Contabilidad Superior, F.C.E. – U.B.A.

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Número 18 - año 9 – diciembre 2003

LA AUDITORÍA AMBIENTAL, UN NUEVO ENFOQUE PROFESIONAL

SUMARIO

1. Introducción

- 1.1 Aspectos Generales
- 1.2 Distintos tipos de Auditorías
 - 1.2.1 Auditoría Ambiental Financiera
 - 1.2.1.1. Aspectos a considerar al encarar una Auditoría Ambiental Financiera
 - 1.2.1.2. Definición y ubicación de las cuestiones ambientales
 - 1.2.1.2.1 Definición
 - 1.2.1.2.2 Ubicación de cuestiones ambientales
 - 1.2.2 Auditoría Ambiental de Gestión
 - 1.2.2.1 Auditoría del Control Interno
 - 1.2.2.2 Auditoría del cumplimiento legal
 - 1.2.2.3 Auditoría de Gestión Ambiental
 - 1.2.2.4 Regulaciones de carácter nacional e internacional
 - 1.2.3 Auditoría Ambiental Integral

Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Aspectos Generales

La Norma Internacional ISO 19011:2002 nos brinda la siguiente definición de Auditoría:

*“Proceso sistemático, independiente y documentado para obtener **evidencias de la auditoría** y evaluarlas de manera objetiva con el fin de determinar la extensión en que se cumplen los **criterios de auditoría**”.*¹

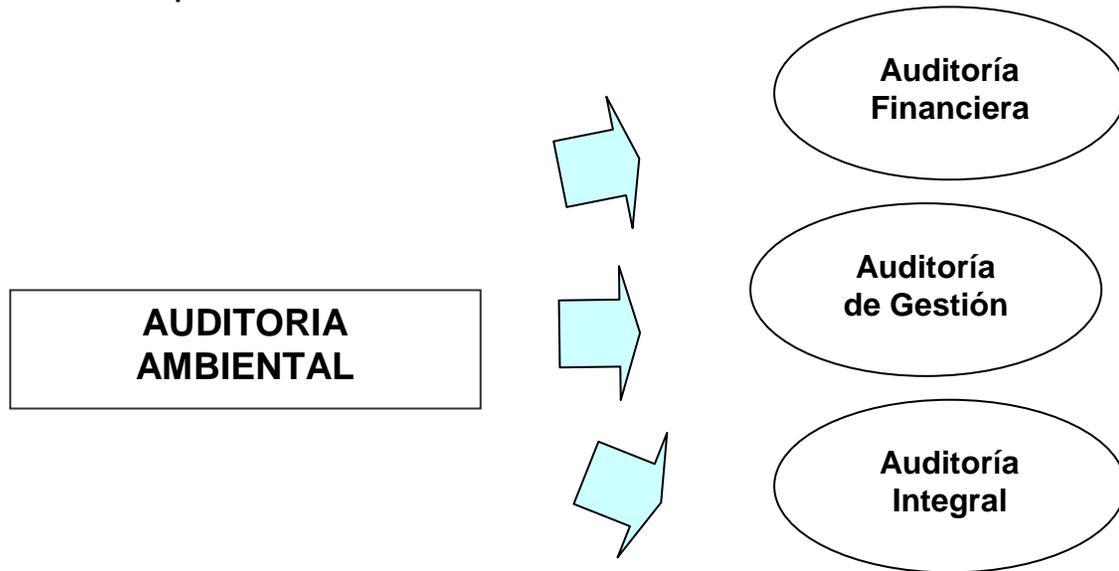
Las evidencias de auditoría pueden ser tanto de tipo cualitativo como cuantitativo, las mismas consisten en registros o declaraciones, que resultan pertinentes para establecer si las actividades, las condiciones y el sistema de Gestión ambiental, o la información referida al mismo cumple con las políticas, los procedimientos o requisitos con los que el auditor compara la evidencia de auditoría.

Kent (1999) define Auditoría Ambiental del siguiente modo:

¹ Norma Internacional ISO 19011:2002 “Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambientales”. ISO 2002, impreso en Suiza. Página 1. Esta norma, además define:
“Evidencias de la auditoría: registros, declaraciones de hechos o cualquier otra información que son pertinentes para los criterios de auditoría.”
“Criterios de la auditoría: conjunto de políticas, procedimientos o requisitos”.

“Es el instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia ambiental de la organización y de los procedimientos destinados a la protección del medio ambiente, brindando las bases para establecer un proceso de mejora continua.”²

1.2. Distintos tipos de auditorías



1.2.1. Auditoría ambiental Financiera

La Auditoría Ambiental Financiera es el examen independiente, realizado por un contador público, donde se analizan activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de carácter ambiental.

Su objetivo es aplicar procedimientos sustantivos y analizar las evidencias que nos permitan mostrar activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de carácter ambiental, que se complementará con la opinión del profesional.

1.2.1.1. Aspectos a considerar al encarar una Auditoría Ambiental Financiera

➤ **Consideración de las leyes y regulaciones ambientales más importantes**

Con respecto a este primer tema nos parece importante traer a colación las Normas Internacionales de Auditoría.

“La norma internacional de auditoría ISA 250 “Consideraciones de Leyes y Regulaciones” emitidas 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 :

- *puede haber leyes que generen pasivos para la remediación de la contaminación ambiental ocasionadas por cuestiones del pasado;*

² Kent, Patricia (1999) “La Gestión Ambiental en la Empresa” Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Argentina. Págs. 79 a 80.

- *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*
- *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 de máximo de emisiones de sustancias peligrosas en el aire o en el agua.“*

➤ **Conocimiento suficiente del negocio. Valuación del riesgo.**

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. Debe analizar 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 resultado de la tarea anterior: conocimiento de los sistemas de control interno y contabilidad y de los tests de control, el auditor puede encontrar debilidades en el diseño y/u operación del sistema de control interno y contabilidad relacionadas con cuestiones ambientales.

➤ **Detección de riesgos / Procedimientos sustantivos****

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.

Dentro de los procedimientos sustantivos diseñados para detectar posibles errores en los Estados Contables relacionados con las cuestiones ambientales, podemos enunciar.

** Los procedimientos sustantivos son aquellos que un auditor debe aplicar para detectar posibles irregularidades significativas debidas a cuestiones relacionadas con el medio ambiente

- 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.

➤ **Problemas contables que pueden derivar del tratamiento de los temas ambientales**

Los pasivos ambientales, generalmente **contingentes**, pueden no estar basados en obligaciones contractuales sino en obligaciones voluntarias asumidas por el ente.

Una de las principales características de las mediciones referidas a temas ambientales es que las estimaciones contables pueden tener una gama muy amplia de **valores razonables**, lo cual dificulta la tarea del auditor

Un último inconveniente es el que podría surgir de la interpretación de algunas normas que en ocasiones no resultan claras.

1. 2.1.2 Definición y ubicación de las cuestiones ambientales

1.2.1.2.1 Definición

- (a) Actividades llevadas a cabo voluntariamente por la empresa, como así también las requeridas por contrato o por leyes y regulaciones ambientales, para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente.
- (b) Consecuencias de violar las leyes y regulaciones ambientales.
- (c) Consecuencia de los efectos causados a terceros por los daños ambientales ocasionados por la empresa.
- (d) Estudios que analizan el posible deterioro ambiental producido por la empresa.
- (e) Estudios que prestan especial atención al análisis de los recursos no Renovables.

1.2.1.2.2 Ubicación de cuestiones ambientales.

Podemos destacar los siguientes aspectos:

- Existe contaminación en el terreno y la empresa requiere un saneamiento del mismo, sería necesario tomar en cuenta el costo para realizarlo;
- Una entidad transporta desechos peligrosos a un basurero en forma ilegal es responsable de la contaminación que pueda 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 sociedad pueda llegar a tener que informar en notas algún resultado negativo contingente relacionado con el medio ambiente en el caso 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.

1.2.2 Auditoría ambiental de Gestión

Se distinguen dos áreas en las que se divide ésta auditoría, el área auditoría de Responsabilidad, y la auditoría de las Operaciones:



Consideramos que muchos aspectos de la auditoría financiera tienen relación con la Auditoría del Sistema de Gestión Ambiental (A. S. G. A.), en esta oportunidad hemos seleccionado tres aspectos que pasamos a indicar:

- Auditoría del control interno
- Auditoría del cumplimiento legal
- Auditoría de Gestión Ambiental (concepto restringido)

1.2.2.1 Área del Control Interno

El control interno es un proceso realizado por la dirección, administración o gerencia y otro personal de una entidad (ente), diseñado para proporcionar seguridad razonable, mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

- eficacia y eficiencia en las operaciones;
- confiabilidad de la información financiera;
- cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

La definición del informe COSO sobre control interno tiene importancia porque incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y actualizó la práctica de control interno, así como los procesos de diseño, implementación y evaluación.

La primera categoría se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los de desempeño y rentabilidad y la salvaguarda de los activos.

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros de publicación confiables, incluyendo estados contables intermedios y datos financieros seleccionados derivados de tales estados.

La tercera se refiere al cumplimiento de las leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Es importante analizar los siguientes conceptos:

- ambiente de control;
- valoración de riesgos;
- actividades de control;
- información y comunicación

“Existe interrelación entre estos componentes, formando un sistema integrado que se relaciona dinámicamente a las relaciones cambiantes”³

Coincidimos con Wainstein-Casal (2000) en que existe una conexión directa entre las tres categorías de objetivos que la entidad se esfuerza para conseguir, y los conceptos que representan lo requerido para lograrlo.

El control interno opera en relación a las tres categorías de objetivos que mencionáramos, pero, si bien no puede proporcionar seguridad absoluta de que cualquiera de los tres será alcanzado, muchos factores sirven para fortalecer el concepto de seguridad razonable. La efectividad de los controles estará limitada por la realidad de las fallas humanas en la toma de decisiones.

Los contadores públicos independientes desempeñan un rol importante para la consecución de los objetivos del control interno. Un auditor debe obtener un conocimiento suficiente del sistema de control interno de una entidad en orden de planear la auditoría, pero usualmente no podría estar en condiciones de identificar todas las debilidades que pudieran existir en el control interno del ente.

Los reportes anuales a los accionistas sobre el control interno de la gerencia incluyen:

	<ul style="list-style-type: none"> • declaración de las responsabilidades de la gerencia sobre el control interno;
	<ul style="list-style-type: none"> • discusión de los elementos específicos del sistema de control interno de la entidad (función del comité de auditoría, establecimiento y comunicación de políticas implantadas, relaciones de autoridad y responsabilidad, personal, código de conducta, programas de auditoría interna, etc.);
Informe sobre el control interno	<ul style="list-style-type: none"> • limitaciones inherentes a los sistemas de control interno;
	<ul style="list-style-type: none"> • excepcionalmente, la respuesta de la gerencia a las diferencias de control interno a partir de numerosas fuentes, incluidos los auditores internos, los auditores externos y los reguladores. En la mayoría de los casos, los reportes establecen que el sistema de control interno está sujeto a continuas revisiones que desembocan en recomendaciones para el mejoramiento y que los gerentes toman las acciones correctivas adecuadas;
	<ul style="list-style-type: none"> • firma y nombre de los que firman el informe

³ Wainstein M. y Casal A. M. (2000): “La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral”, segunda parte de Fronti de García L. y Wainstein M. “Contabilidad y Auditoría Ambiental”. Ediciones Macchi, Buenos Aires, página 161.

	la categoría de los controles que se tratan (controles sobre la preparación de los estados financieros publicados, principalmente);
	un modelo de referencia para el reporte, o la identificación de los criterios contra los cuales se mide el sistema de control interno;
El contenido del reporte de gerencia debería también incluir	
	una conclusión sobre la efectividad del sistema de control interno. Se podrían incluir las debilidades materiales del sistema, que si son serias podrían impedir la conclusión sobre éste;
	la fecha o período para la cual se obtiene la conclusión

1.2.2.2 Área del cumplimiento legal

Las normas internacionales de auditoría (NIAs) destacan que en la auditoría de los estados financieros deben ser consideradas las leyes y reglamentos. Para ello, como mínimo es preciso que mantengan un compendio de las leyes importantes aplicables a la industria o sector con normas de controles internos relacionadas adecuadas, el auditor tiene que diseñar un plan de auditoría que le permita obtener una seguridad razonable de que el ente cumple con las leyes, regulaciones y requerimientos pertinentes. También debe permitirle identificar casos de incumplimiento significativos para informarlos a la administración para su consideración y tratamiento.

También es interesante destacar que la NIA 250⁴ indica que el auditor puede concluir que es preciso retirarse del compromiso, cuando no se toman las acciones correctivas necesarias.

Esta norma internacional también destaca:

“La obligación del auditor de guardar secreto normalmente le impide comunicar el incumplimiento a terceros. Sin embargo, en algunas circunstancias, la ley, las normas reguladoras de la profesión o los tribunales dispensan al auditor de tal deber de confidencialidad (por ejemplo, en algunos países el auditor está obligado a informar del posible incumplimiento por parte de instituciones financieras a las autoridades reguladoras de las mismas).

*En tales circunstancias, el auditor puede precisar de asesoramiento legal, dada la necesaria consideración de su responsabilidad en relación con el interés público.”*⁵

1.2.2.3 Área de Gestión Ambiental

La auditoría de gestión es el examen que efectúa un auditor independiente de una entidad con el fin de emitir su informe profesional, vinculado a la evaluación de dos aspectos:

⁴ International Federation of Accountants (IFAC): “Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC”. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid. NIA 250: “Evaluación del cumplimiento de la legislación y de la regulación en la auditoría de los estados financieros”, párrafo 39.

⁵ Idem. nota anterior, párrafo 38.

1. La auditoría de la economía y eficiencia persigue mejorar el empleo de los recursos a través de la reducción de los costos y/o el aumento de la producción y ventas. Del mismo modo se persigue considerar la eficacia en el cumplimiento de los objetivos definidos.
2. El respeto de la administración, dirección o gerencia por la ética, la equidad y ecología: las entidades pueden desarrollar indicadores específicos en este campo, incluyendo la confección de un código de conducta. En lo que respecta al medio ambiente, existen sensores o compradores representados, por ejemplo, por las normas ISO 14001 (aseguramiento del sistema de gestión ambiental) e ISO 14004 (sistema de gestión ambiental –EMS-).

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (IACPA) enumera las ventajas que pueden derivarse de una auditoría de gestión:

- identificación de objetivos, políticas y procedimientos aún no definidos;
- identificación de criterios para la medición del logro de objetivos de la organización;
- evaluación independiente y objetiva de operaciones específicas;
- evaluación del cumplimiento de los objetivos, políticas y procedimientos;
- evaluación de la efectividad de los sistemas de control gerencial;
- evaluación de la confiabilidad y utilización de la información gerencial;
- identificación de áreas críticas o problemáticas y de las causas que las originan;
- identificación de áreas que contribuyen a un posible aumento de ganancias o rentas y/o disminución o limitación de costos, etc.;
- identificación de cursos alternativos de acción.

1.2.2.4 Regulaciones de carácter nacional e internacional

➤ Normas ISO

La Norma ISO 14001 especifica los requisitos que debe cumplir un sistema de gestión ambiental. Los elementos que conforman un sistema de gestión ambiental son:

- ◆ Compromiso y política ambiental.
- ◆ Metas, objetivos y blancos ambientales.
- ◆ Programa de control ambiental.
- ◆ Auditoría y acción correctiva.
- ◆ Revisión administrativa.
- ◆ Mejora continua ■

Por su parte la ISO 14004 constituye una norma de carácter informativo y puede ser utilizada por entidades que empiezan a estructurar un sistema de gestión ambiental o por aquellas que tratan de optimizar un sistema existente.

Sus principales componentes son:

- Compromiso y política ambiental.
- Planificación.
- Implementación.
- Mediciones y evaluaciones.
- Revisión y mejoramiento.

NORMAS ISO reemplazadas por 19011	NORMA ISO EN VIGENCIA (2002)
<p>14010: principios generales aplicables a todos los tipos de auditoría ambientales</p> <p>14011: procedimientos para conducir auditorías del sistema de gestión ambiental</p> <p>14012: guía sobre criterios de calificación de auditores ambientales</p>	<p>19011:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-left: 20px;"> <p>esta norma proporciona orientación sobre los principios de auditoría, la gestión de programas de auditoría, la realización de auditoría de sistemas de gestión de calidad y auditorías de sistemas de gestión ambiental, así como la competencia de los auditores de sistema de gestión.</p> </div>

Esquema IRAM⁶ de Gestión ambiental

Fuente: Norma IRAM 29003/94

- Compromiso de la organización
- Revisión inicial de la situación existente
- Definición del plan de acción
- Establecimiento de la estructura
- Evaluación y registro de normas legales e impactos ambientales
- Especificación de objetivos y metas
- Establecimiento y mantenimiento del programa de gestión ambiental
- Confección del manual de gestión y establecimiento de procedimientos para controlar la documentación requerida
- Realización del control operativo
- Establecimiento y mantenimiento de registros de cumplimiento de requisitos
- Determinación de los procedimientos para las auditorías de gestión ambiental
- Revisión del sistema de gestión ambiental por parte de la dirección

1.2.3 Auditoría ambiental Integral

El desarrollo de los negocios globalizados sumado al avance de las tecnologías hacen que surja la necesidad de contar con un nuevo modelo de control integral que permita evaluar los distintos aspectos de un ente. Dentro de este nuevo modelo surge la auditoría ambiental integral que permite, dentro del marco de la seguridad razonable de la auditoría, la detección de los desvíos significativos de los elementos sujetos a control, correspondientes a la operatoria global de la organización.

La Auditoría Ambiental Integral es el examen independiente, realizado por un equipo interdisciplinario de profesionales, liderado por un contador público, dirigido a evaluar el sistema ambiental integrado, con un alcance vinculado a ciertos aspectos principales, entre ellos: políticas y objetivos ambientales, riesgos ambientales, etc.

La auditoría integral surge en el contexto de la *responsabilidad* (accountability), como:

“el deber de toda persona que maneje bienes o dinero, o que ha recibido la encomienda de realizar cualquier tarea por parte de otros, de responder sobre la forma en que cumple sus obligaciones, incluidas la información suficiente sobre la administración de los fondos y bienes.

⁶ IRAM es el instituto Argentino de Normalización y es el representante de la Argentina en la International Organization for Standardization (ISO), en la Comisión Panamericana de normas Técnicas (COPANT) y en la Asociación MERCOSUR de Normalización (AMN)

Esta obligación implica la de establecer una estructura de control adecuada para cumplirla, la que deberá ser verificada por una entidad independiente y superior.”



Si bien consideramos que la auditoría integral comprende a:

- Auditoría financiera o contable
- Auditoría de control interno
- Auditoría de cumplimiento legal
- Auditoría de desempeño (economía y eficiencia, EE)
- Auditoría del cumplimiento de objetivos (eficacia, E)
- Auditoría económico – social /ética, equidad y ecología, EEE)

La auditoría integral no debe ser concebida como la suma de distintas auditorías sino como una visión globalizadora de la misma.

CONCLUSIONES

Consideramos que un “desarrollo sustentable” se basa en la responsabilidad medio ambiental de los entes de producción, y la organización de una auditoría ambiental contribuye a lograr dicha responsabilidad.

Afirmando nuestra opinión hemos creído conveniente señalar las conclusiones del área Auditoría (Auditoría Integral) de la Conferencia Internacional de Contabilidad celebrada en San Juan de Puerto Rico.

“Conclusiones:

- (a) Los organismos internacionales deben alentar la difusión de las diferentes corrientes de opinión, comprensivas de un servicio profesional nuevo y necesario para atender a los crecientes requerimientos de la comunidad de negocios.*
- (b) Esa posición comprenderá los avances en la investigación de un modelo, el cual debe contemplar los requerimientos de la auditoría integral, precisando su alcance, objetivos, normas, procedimientos, informes y sus destinatarios.*
- (c) Este proceso abarcará, también, la investigación de la posibilidad de conformar equipos multi e interdisciplinarios coordinados, en los temas de su incumbencia por un contador público.”*

Bibliografía

- International Federation of Accountants (IFAC): “Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC”. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid. NIA 250: “Evaluación del cumplimiento de la legislación y de la regulación en la auditoría de los estados financieros”
- International Federation of Accountants (IFAC): “Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC” publicación de Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. NIA 1010. 1999.
- Kent, Patricia (1999) “*La Gestión Ambiental en la Empresa*” Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, Argentina.
- Llena Macarulla, Fernando “ La contabilidad en la interacción empresa medio ambiente. Su contribución a la gestión medioambiental. Tesis doctoral 1999 Universidad de Zaragoza. España
- Norma Cubana ISO 14010:1998 “Directrices para las Auditorías Ambientales – Principios Generales”. Oficina Nacional de Normalización, La Habana, Cuba. Febrero de 1998.
- Norma Internacional ISO 19011:2002 “Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambientales”. ISO 2002, impreso en Suiza.
- Tejada Ponce, Angel (1997) La Gestión y el control socio económico de las interacciones empresa medio ambiente. Contribuciones de la Contabilidad a la gestión Sostenible de la empresa. ICAC España
- Wainstein M. y Casal A. M. (2000): “La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral”, segunda parte de Fronti de García L. y Wainstein M. “Contabilidad y Auditoría Ambiental”. Ediciones Macchi, Buenos Aires, página 161.
- Wainstein Mario (coordinador) (1999) “Auditoría, temas selecciones” Ediciones Macchi

