

INFORME DE AVANCE

TÍTULO DEL PROYECTO:

***“AUDITORÍA AMBIENTAL, SU DESARROLLO Y
PERSPECTIVA”***

Código 55/B052

INFORME DE AVANCE

- UNIVERSIDAD: UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA
- TÍTULO DEL PROYECTO: AUDITORÍA AMBIENTAL, SU
DESARROLLO Y PERSPECTIVAS –
CÓDIGO 55/B052
- DIRECTORA: LUISA FRONTI DE GARCÍA
- TÍTULO: DOCTORA EN CIENCIAS ECONÓMICAS
- Categoría Docente: TITULAR Dedicación: EXCLUSIVA
- Dirección Particular: HIDALGO 1285
- Teléfono: 4854-7263 / 4741
- CATEGORIZADA PARA INCENTIVOS: “ CATEGORÍA 2 ”
(se acompaña comprobante)
- INVESTIGADORES MIEMBROS DEL EQUIPO
 - GRACIELA SCAVONE
 - JAVIER GARCÍA FRONTI

INFORME DE AVANCE
(SEGUNDO AÑO)

Los puntos que figuran en el CRONOGRAMA INICIAL se subrayan.

1. Analizar la información alcanzada por " Contrastación Empírica " en los últimos meses del primer año y relacionar con la bibliografía consultada.

1.1 Análisis de las Encuestas recibidas

1.2 La problemática ambiental

1.3 Provisiones y Contingencias ambientales

(En estos tres puntos se acompañan trabajos)

2. Establecer las características o rasgos fundamentales que presentan las empresas en relación con determinadas actitudes frente a la información contable (Costos Ambientales, Auditoría Ambiental y otros aspectos).

2.1 Las empresas y la información ambiental

(Se acompaña trabajo) – En el Anexo A de este informe figura un trabajo presentado por Luisa Fronti en las I Jornadas del Mercosur (Universidad de Morón) que brinda información sobre este tema.

3. Conocer la opinión de especialistas en economía, matemática, costos, ingeniería, auditoría, etc.

Este punto comprendía el 3er. trimestre del año 2000. Se han enviado 28 encuestas, por correo electrónico, correo común y personalmente. Hemos recibido 9 respuestas y estamos en la etapa de insistir con un segundo envío. Se han recibido 8 respuestas de la Ciudad de Buenos Aires y de Universidades de la Provincia de Buenos Aires y 1 del exterior. Con los profesionales de Buenos Aires se insistirá telefónicamente, como se hizo en el punto 1 de este informe.

4. Incorporar las últimas novedades con respecto a la legislación que establece normas para evitar el deterioro ambiental (principalmente referido a la Provincia de Buenos Aires).

En este punto que corresponde al 4to. Trimestre (octubre - diciembre) fue tratado parcialmente en un libro que se publicara en setiembre de 2000.

- " CONTABILIDAD Y AUDITORÍA AMBIENTAL "
Coordinadores y coautores – Luisa Fronti de García y Mario Wainstein – Cap. I y Cap. VI – Primera parte – Se acompaña libro.
- " La responsabilidad del auditor frente al encuadre legal de las actividades de remediación ambiental".

**1.- ANÁLISIS ENCUESTAS RECIBIDAS Y SU
RELACIÓN CON LA BIBLIOGRAFÍA
PERTINENTE**

1.1 ANALISIS DE LAS ENCUESTAS RECIBIDAS

**INFORME I (ARGENTINA)
INFORME II (EUROPA)**

ENCUESTAS A PROFESIONALES DEL AREA CONTABLE
(incluye especialistas en Costos, Auditoría y Contabilidad).
INFORME I - ARGENTINA

CONCLUSIONES

Entre las hipótesis que nos planteamos, toma especial relevancia la aceptación o no de SEGMENTOS en la Contabilidad, posición de gran influencia en la Auditoría Ambiental.

Si se acepta la posibilidad de SEGMENTOS, tendríamos la posibilidad de ubicar la problemática ambiental en todos o en algunos de esos SEGMENTOS y la auditoría no sería solamente la tradicional auditoría de Estados Contables (Patrimonial y Financiera), sino que nos abriríamos a una **AUDITORÍA INTEGRAL** y posiblemente dentro de la misma, la **AUDITORÍA AMBIENTAL**.

Total de encuestas recibidas = 29

La primera pregunta indica:

1 - ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad?

a) CONTABILIDAD PATRIMONIAL o FINANCIERA; b) CONTABILIDAD GERENCIAL; c) CONTABILIDAD ECONÓMICA; d) CONTABILIDAD SOCIAL, e) CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

CONTESTARON AFIRMATIVAMENTE 24

CONTESTARON NEGATIVAMENTE 4

NO SABE / NO CONTESTAN 1

29

El 83 % de los profesionales que respondieron la encuesta estima que **la contabilidad está integrada por distintos segmentos**. A la hora de fundamentar sus respuestas, las opciones más elegidas fueron, en primer lugar la A, que establece que el **sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde** y, en segundo lugar, la alternativa B, que afirma que, **si bien los diferentes segmentos parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distintas**.

Los que contestaron **AFIRMATIVAMENTE** seleccionaron las siguientes respuestas:

A. Sí, porque el sistema de información contable **debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde**

15

B. Sí, porque si bien parten de un tronco común, **los procedimientos y las salidas son distintos**

12

C. Sí, porque no existen **Estados Contables multipropósitos y cada segmento reclama Estados Contables propios**

9

D. Otro(s) (**ver apéndice a este capítulo**)

2

Los que contestaron **NEGATIVAMENTE** seleccionaron las siguientes respuestas:

E. No, porque **el Sistema Contable es uno y único** y debe servir para **distintos objetivos**

2

F. No, porque **los Estados Contables deben ser multipropósito**

0

G. No, porque debemos obtener a través de Normas profesionales, exposición de Estados Contables para uso externo (Contabilidad Patrimonial o Financiera) **que satisfaga distintos requerimientos**

1

H. Otros fundamentos (**ver apéndice de este capítulo**)

1

Si analizamos el tema **SEGMENTOS** y lo relacionamos con la pregunta 3. (*Nuevo Segmento*)

3.- ¿La "CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL" sería un nuevo segmento?

Sí 7

No 21

Ns/Nc 1

Observamos que la mayoría no ubica al tema AMBIENTAL como un nuevo segmento de la contabilidad dado que; el 25% de los encuestados estima que la Contabilidad Medioambiental constituye un nuevo segmento . Mientras que el 75% restante opina que *influye en los segmetos mencionados en la pregunta 1 (Contabilidad Patrimonial, Gerencial, Económica y Social)*.

* Las respuestas a las preguntas 2 y 4 nos exime de análisis, por ser conclusiones directas.

Pregunta 2.- ¿La problemática ambiental (Leyes de protección Medio Ambiente, Disposiciones de órganos internacionales, etc.) influye en los Sistemas Contables?

Respuestas

Sí 27

No 2

Pregunta 4.- ¿ Cuáles temas considera deben incluirse en la CONTABILIDAD AMBIENTAL ?

Respuestas

- PROVISIONES AMBIENTALES 27
- PASIVOS AMBIENTALES 25
- ACTIVACIÓN en Bienes de Cambio o de Uso de mejoras ambientales.
NUEVOS PROCEDIMIENTOS 23
- COSTOS AMBIENTALES que deben pasar por Estados de Resultados 26
- OTROS (ver apéndice de este capítulo) 7

LA ENCUESTA ORIGINAL EN BLANCO FIGURA AL FINAL DE LOS INFORMES

INFORME I - (Argentina)

- Compilación de las respuestas - Encuestas a profesionales del área Contable (incluye especialistas en Costos, Auditoría y Contabilidad).

Directora del Proyecto: Dra. Fronti de García, Luisa

Encuesta realizada a Profesionales del Area Contable de la República Argentina

Encuestado	Pregunta N° 1									Pregunta N° 2		Pregunta N° 3		Pregunta N° 4				
	Sí				No				Ns/Nc	Sí	No	Sí	No	A	B	C	D	E
	A	B	C	D	E	F	G	H										
1					1					1			1	1	1	1	1	
2			1							1			1	1	1	1	1	
3		1								1		1		1			1	
4								1		1			1					
5	1									1		1		1	1	1	1	1
6	1	1	1							1		1		1	1	1	1	1
7		1								1			1	1		1	1	
8			1							1			1	1	1		1	
9									1	1				1	1	1	1	
10	1										1		1	1				
11	1	1								1			1	1	1	1	1	1
12	1									1		1		1	1	1	1	
13	1									1			1	1	1	1	1	
14	1	1								1			1	1	1	1	1	
15			1							1			1	1	1	1	1	1
16	1	1	1							1			1	1	1	1	1	
17	1									1			1	1	1	1	1	
18	1									1			1	1	1	1	1	
19	1	1	1	1						1			1	1	1	1	1	1
20		1								1		1		1	1	1	1	1
21				1						1			1	1	1	1	1	1
22					1		1			1			1	1	1	1	1	
23	1		1							1			1	1	1	1	1	
24	1	1								1			1	1	1	1	1	
25		1								1			1		1		1	
26	1	1	1							1		1		1	1	1	1	
27			1							1			1	1	1	1	1	
28	1									1		1		1	1	1	1	
29		1									1		1	1				
Fundamentos	15	12	9	2	2	-	1	1	1	27	2	7	21	27	25	23	26	7
	24				4					Sí	No	Sí	No					
	Sí				No													

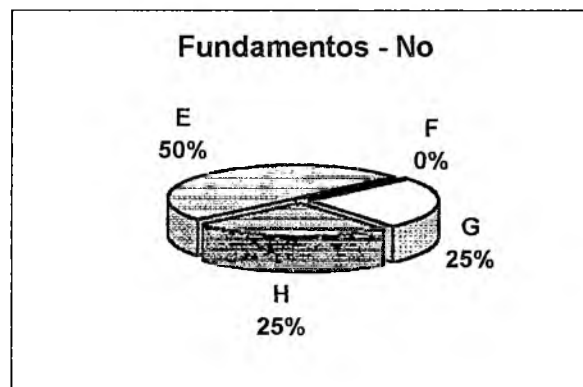
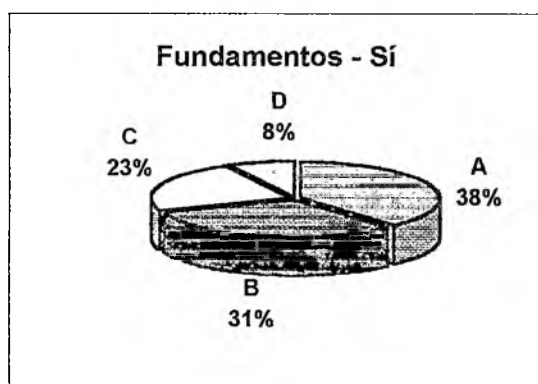
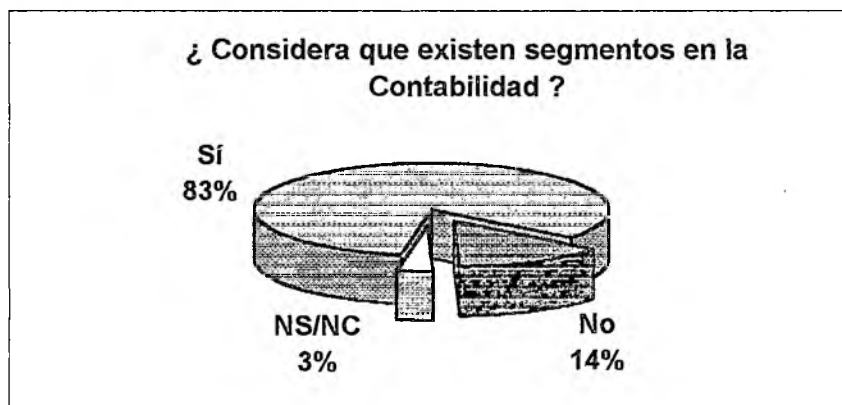
Total de encuestas: 29

*: 1 Encuestado: NS/NC

GRAFICOS, ANALISIS e INTERPRETACION de las respuestas compiladas

- Análisis Secundario

I- a) Pregunta 1

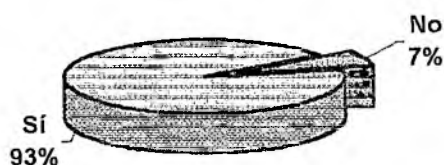


El 83 % de los profesionales que respondieron la encuesta estima que **la contabilidad está integrada por distintos segmentos**. A la hora de fundamentar sus respuestas, las opciones más elegidas fueron, en primer lugar la A, que establece que **el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde** y, en segundo lugar, la alternativa B, que afirma que, **si bien los diferentes segmentos parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distinta**. Algunos de los profesionales encuestados (8%) prefirieron establecer sus propios argumentos para justificar sus respuestas.

Entre aquellos que consideran que **no existen segmentos en la Contabilidad**, el 50% basó su respuesta en la alternativa E que establece que **el sistema contable es uno y único y debe servir para distintos objetivos**. La opción G (que establece que **las normas profesionales deben permitir la exposición de Estados Contables que satisfagan distintos requerimientos**) fue seleccionada por el 25% de los encuestado.

Uno de los encuestados prefirió establecer sus propios fundamentos para justificar su respuesta.

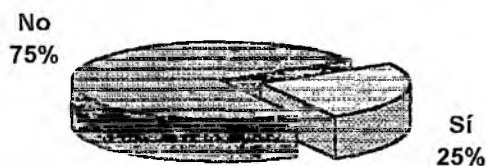
¿ La problemática ambiental influye en los Sistemas Contables ?



Los profesionales contables coincidieron, mayoritariamente, que *la problemática ambiental influye en los Sistemas Contables*.

I - c) Pregunta 3

¿La Contabilidad Medioambiental sería un nuevo segmento?

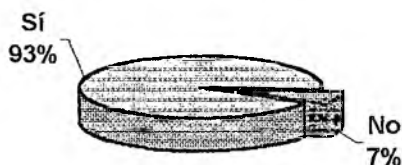


El 25% de los encuestados estima que la *Contabilidad Medioambiental constituye un nuevo segmento*.

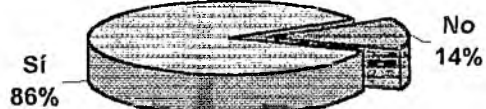
El 75% restante considera, en cambio, que *influye en los segmentos mencionados en la pregunta 1*.

I - d) Pregunta 4

Provisiones Ambientales

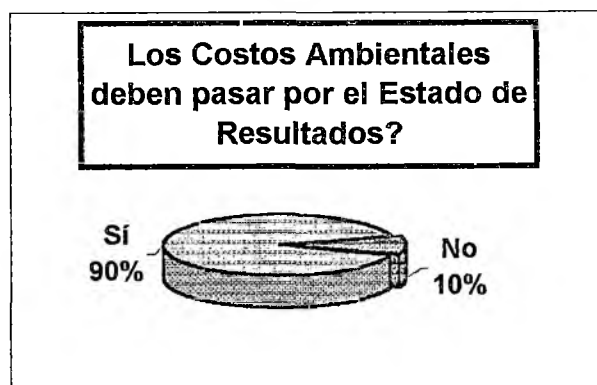
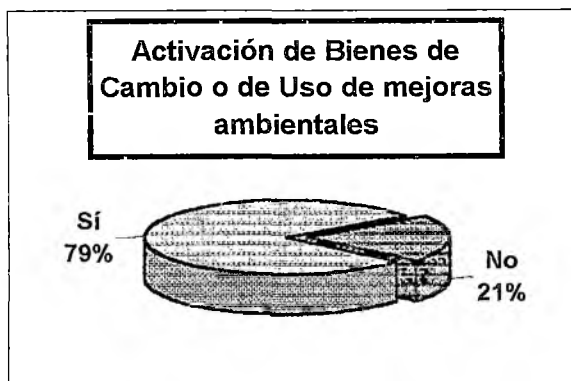


Pasivos Ambientales



Gran parte de los encuestados (93%) considera que las *provisiones ambientales* constituyen uno de los temas que deben incluirse en la Contabilidad Ambiental.

En lo que respecta a los *pasivos ambientales*, el 86% estima que es conveniente que sean tomados en cuenta por la Contabilidad Ambiental.



Solo un **10%** de los encuestados afirmó que los costos ambientales no deben pasar por el Estado de Resultados. Casi el **80%** respondió que las mejoras ambientales deben activarse al valor de los bienes de uso y bienes de cambio.

INFORME I (Argentina) - APENDICE -

Pregunta 1) - ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad ? ¿ Porqué ?

Respuestas de aquellos encuestados que respondieron afirmativamente y seleccionaron la opción D (otros)

- Sí, porque al ubicarnos en el **PARADIGMA DE LA UTILIDAD** cada grupo de usuarios tiene distintas demandas de información contable.
- **Bases de Datos** que permita elaborar diversas informaciones

Pregunta 4)

- Temas que el encuestado considera que deben incluirse en la en la Contabilidad Ambiental.

Opción E (Otros)

Encuesta nº 5)

- **Indicadores** de esfuerzos de la organización para evitar o solucionar la descontaminación que producen.

Encuesta nº 6)

- Amortizaciones
- Notas a los Estados Contables

Encuesta nº 11)

- Comparación con otras empresas
- Repercusión social
- Compromisos de recursos no recuperables

Encuesta nº 15) - informes esenciales para la Contabilidad Gubernamental - Contabilidad Social

Encuesta nº 19) - Indicadores no monetarios

Encuesta nº 20) - Activación en Intangibles

Encuesta nº 21)

- Ingresos ambientales
- Activos ambientales (derechos que otorguen protección del medio ambiente)

PROBLEMÁTICA AMBIENTAL

"I" Encuesta

Esta Encuesta está dirigida a profesionales universitarios del área contable (contabilidad, auditoría y costos).

1.- ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad?

- a) CONTABILIDAD PATRIMONIAL o FINANCIERA; b) CONTABILIDAD GERENCIAL; c) CONTABILIDAD ECONÓMICA; d) CONTABILIDAD SOCIAL; e) CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

SÍ ☐

marque con una X su respuesta

NO ☐

Si su respuesta es **SÍ** seleccione uno o más fundamentos (marque con una X los elegidos)

A. Sí, porque el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde ☐

B. Sí, porque si bien parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distintos ☐

C. Sí, porque no existen Estados Contables multipropósitos y cada segmento reclama Estados Contables propios ☐

D. Otro(s) ☐

Si su respuesta es **NO** marque con una X uno o más fundamentos

E. No, porque el Sistema Contable es uno y único y debe servir para distintos objetivos ☐

F. No, porque los Estados Contables deben ser multipropósito ☐

G. No, porque debemos obtener a través de Normas profesionales, exposición de Estados Contables para uso externo (Contabilidad Patrimonial o Financiera) que satisfaga distintos requerimientos ☐

H. Otros fundamentos ☐

2.- ¿La problemática ambiental (Leyes de protección Medio Ambiente, Disposiciones de órganos internacionales, etc.) influye en los Sistemas Contables?

SÍ ☐

NO ☐

Porqué: -----

3.- ¿La "CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL" sería un nuevo segmento?

SÍ ☐ Constituye un nuevo segmento

NO ☐ Influye en los segmentos mencionados en punto 1.

4.- Marque con una X aquellos temas que considera deben incluirse en la CONTABILIDAD AMBIENTAL o con alguna distinción formar parte de los segmentos mencionados en 1.

• PROVISIONES AMBIENTALES ☐

• PASIVOS AMBIENTALES ☐

• ACTIVACIÓN en Bienes de Cambio o de Uso de mejoras ambientales. NUEVOS PROCEDIMIENTOS ☐

• COSTOS AMBIENTALES que deben pasar por Estados de Resultados ☐

• OTROS:

_____	☐
_____	☐
_____	☐
_____	☐

ENCUESTAS A PROFESIONALES DEL AREA CONTABLE

(incluye especialistas en Costos, Auditoría y Contabilidad).

INFORME II - EUROPA

Total de encuestas recibidas = 9

1 - ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad?

a) CONTABILIDAD PATRIMONIAL o FINANCIERA; b) CONTABILIDAD GERENCIAL; c) CONTABILIDAD ECONÓMICA; d) CONTABILIDAD SOCIAL, e) CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

CONTESTARON AFIRMATIVAMENTE 9

CONTESTARON NEGATIVAMENTE 0

NO SABE / NO CONTESTAN 0

9

Los que contestaron AFIRMATIVAMENTE seleccionaron las siguientes respuestas:

A. Sí, porque el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde 8

B. Sí, porque si bien parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distintos 3

C. Sí, porque no existen Estados Contables multipropósitos y cada segmento reclama Estados Contables propios 3

D. Otro(s) 1

Los que contestaron NEGATIVAMENTE seleccionaron las siguientes respuestas:

E. No, porque el Sistema Contable es uno y único y debe servir para distintos objetivos 0

F. No, porque los Estados Contables deben ser multipropósito 0

G. No, porque debemos obtener a través de Normas profesionales, exposición de Estados Contables para uso externo (Contabilidad Patrimonial o Financiera) que satisfaga distintos requerimientos 0

H. Otros fundamentos 0

2.- La problemática ambiental (Leyes de protección Medio Ambiente, Disposiciones de órganos internacionales, etc.) ¿influye en los Sistemas Contables?

Sí 8

No 1

(Ver apéndice de este capítulo)

3.- ¿La "CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL" sería un nuevo segmento?

Sí 4

No 4

4.- ¿Cuáles temas considera deben incluirse en la CONTABILIDAD AMBIENTAL ?

PROVISIONES AMBIENTALES 9

PASIVOS AMBIENTALES 9

ACTIVACIÓN en Bienes de Cambio o de Uso de mejoras ambientales. 8

COSTOS AMBIENTALES que deben pasar por Estados de Resultados 8

OTROS (Ver apéndice de este capítulo) 4

INFORME II - (Europa)

Directora del Proyecto: Dra. Fronti de García, Luisa

Encuesta realizada sobre Profesionales del Área Contable de Europa (incluye especialistas en Contabilidad y Auditoría)

Encuestado	Pregunta N° 1									Pregunta N° 2		Pregunta N° 3		Pregunta N° 4					
	Sí				No				Ns/Ne	Sí	No	Sí	No	A	B	C	D	E	
	A	B	C	D	E	F	G	H											
1		1	1							1		1		1	1	1	1		
2	1									1		1		1	1	1	1		
3	1									1				1	1	1	1		
4	1	1								1			1	1	1	1	1	1	
5	1									1			1	1	1	1	1	1	
6	1	1									1		1	1	1				
7	1									1			1	1	1	1	1	1	
8	1									1		1		1	1	1			
9	1			1						1		1		1	1	1	1	1	
Fundamentos	8	3	1	1						8	1	4	4	*	9	9	8	8	4
	9				0					Sí	No	Sí	No						
	Sí				No				Ns/Ne										

Total de encuestas: 9

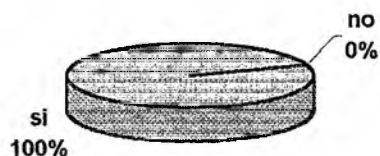
*: 1 Encuestado: NS/NC

INFORME II (Europa) - Continuación

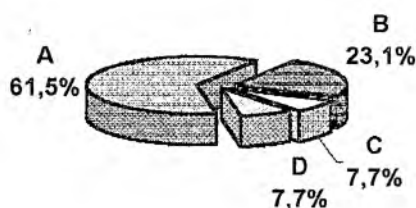
GRAFICOS, ANALISIS e INTERPRETACION de las respuestas compiladas

II - a) Pregunta 1

¿Considera que existen Segmentos en la Contabilidad?



Fundamentos - Sí



Opción	
A	8
B	3
C	1
D	1
Total	13

Todos los profesionales encuestados respondieron afirmativamente que existen **segmentos en la Contabilidad**. Para justificar sus respuestas una clara mayoría optó por la opción A, que proponía que el **sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde**.

Practicamente una cuarta parte de los encuestados eligió la opción B, que establecía que, si bien **los diferentes segmentos parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distintos**, mientras que sólo un 7,7% justificó su respuesta por medio de la alternativa C.

Solamente uno de los profesionales encuestados prefirió, además, establecer sus **propios argumentos** para justificar su respuesta.

II - b) Pregunta 2

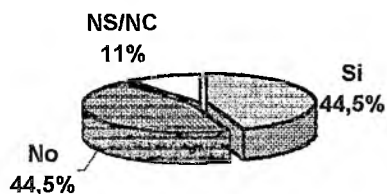
¿La problemática ambiental influye en los Sistemas Contables?



Solo el 11% de los encuestados consideró que la problemática ambiental **no ejerce ninguna influencia en los Sistemas Contables**.

II - c) Pregunta 3

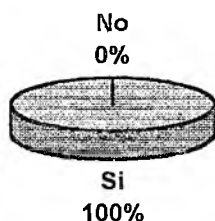
¿La "Contabilidad Medioambiental" sería un nuevo segmento?



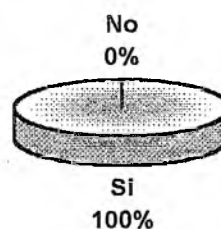
A razón del 44,5% de los profesionales encuestados considera que la "Contabilidad Medioambiental" **constituye un nuevo segmento**. Un porcentaje similar de los profesionales encuestados respondió, en cambio, en forma diametralmente opuesta. Uno de los encuestados se abstuvo de emitir opinión.

II - d) Pregunta 4

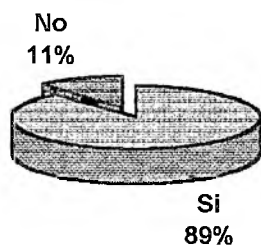
Provisiones ambientales



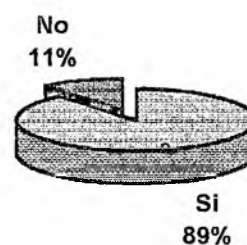
Pasivos Ambientales



Activación de mejoras ambientales



Costos ambientales



Todos los encuestados consideran que, tanto los **pasivos ambientales** como las **provisiones ambientales** **deberían incluirse en la "Contabilidad Ambiental"**.

En referencia a la **activación de las mejoras ambientales** en el valor de los bienes de uso y bienes de cambio y a los **costos ambientales** el 89% de los encuestados respondió que deberían formar parte de la **Contabilidad Ambiental**.

INFORME II (Europa) - APENDICE -**Pregunta 1) - ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad ? ¿ Porqué ?**

Respuestas de aquellos encuestados que respondieron afirmativamente y seleccionaron la opción D (

Encuesta nº 9)

- Tiene un tronco en común que constituye la teoría de la Contabilidad que al adaptarse a cada aspecto concreto de la realidad patrimonial da origen a las diferentes ramas contables.

Pregunta 4)

- Temas que el encuestado considera que deben incluirse en la en la Contabilidad Ambiental.

Opción E (Otros)

Encuesta nº 4)

- Inclusion de informacion narrativa en la memoria anual.
- Inclusion de datos cuantitativos no monetarios en la memoria anual.

Encuesta nº 5)

- Notas en los estados contables en relacion a las contingencias medioambientales.

Encuesta nº7)

- Fiscalidad y medioambiente.
- Reservas ambientales

PROBLEMÁTICA AMBIENTAL

"I" Encuesta

Esta Encuesta está dirigida a profesionales universitarios del área contable (contabilidad, auditoría y costos).

1.- ¿Considera que existen segmentos en la Contabilidad?

a) CONTABILIDAD PATRIMONIAL o FINANCIERA; b) CONTABILIDAD GERENCIAL; c) CONTABILIDAD ECONÓMICA; d) CONTABILIDAD SOCIAL; e) CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

SÍ ☐

marque con una X su respuesta

NO ☐

Si su respuesta es **SÍ** seleccione uno o más fundamentos (marque con una X los elegidos)

A. Sí, porque el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde ☐

B. Sí, porque si bien parten de un tronco común, los procedimientos y las salidas son distintos ☐

C. Sí, porque no existen Estados Contables multipropósitos y cada segmento reclama Estados Contables propios ☐

D. Otro(s) ☐

Si su respuesta es **NO** marque con una X uno o más fundamentos

E. No, porque el Sistema Contable es uno y único y debe servir para distintos objetivos ☐

F. No, porque los Estados Contables deben ser multipropósito ☐

G. No, porque debemos obtener a través de Normas profesionales, exposición de Estados Contables para uso externo (Contabilidad Patrimonial o Financiera) que satisfaga distintos requerimientos ☐

H. Otros fundamentos ☐

2.- ¿La problemática ambiental (Leyes de protección Medio Ambiente, Disposiciones de órganos internacionales, etc.) influye en los Sistemas Contables?

SÍ ☐

NO ☐

Porqué: -----

3.- ¿La "CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL" sería un nuevo segmento?

SÍ ☐ Constituye un nuevo segmento

NO ☐ Influye en los segmentos mencionados en punto 1.

4.- Marque con una X aquellos temas que considera deben incluirse en la CONTABILIDAD AMBIENTAL o con alguna distinción formar parte de los segmentos mencionados en 1.

• PROVISIONES AMBIENTALES ☐

• PASIVOS AMBIENTALES ☐

- ACTIVACIÓN en Bienes de Cambio o de Uso de mejoras ambientales. NUEVOS PROCEDIMIENTOS ☐

- COSTOS AMBIENTALES que deben pasar por Estados de Resultados ☐

- OTROS:

_____	☐
_____	☐
_____	☐
_____	☐

1.2- “ LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Y SU INFLUENCIA EN LA CONTABILIDAD “ (*)

(*) trabajo presentado por LUISA FRONTI DE GARCÍA (Agosto de 2000) en la II Conferencia Internacional de Ciencias Económicas realizada en el Palacio de Congresos de Granada , España. Este congreso fue patrocinado por Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (Universidad de Granada), C.O.D.E.C.E. (Consejo de Decanos de Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales) y Asociación de Estudiantes de Economía de Granada.

1. INTRODUCCION

El equilibrio ambiental en los países desarrollados se encuentra protegido por una legislación que procura preservar el medio ambiente.

Estas leyes y reglamentos como así también las regulaciones de los organismos de control y las normas contables y de auditoría emitidas por la profesión contable tienen implicancias directas para las empresas emisoras de **Estados Contables** (Contabilidad Patrimonial).

Además todas estas reglamentaciones sobre medio ambiente influyen en todo el quehacer empresario, la solución de los problemas ecológicos requiere un esfuerzo financiero y económico con incidencia en los costos de Producción y por consiguiente, en la formación de los precios (Contabilidad Gerencial).

Otros dos segmentos de la Contabilidad (Social y Económica) atraen nuestra atención en el presente trabajo, considerando que el equilibrio ambiental y el desarrollo sustentable tendrán influencia en el "Balance Social" y las "Cuentas Nacionales".

En este trabajo hemos analizado tres enfoques que procuran ubicar la problemática ambiental, a) en todos los segmentos de la contabilidad, b) preferentemente relacionada con la contabilidad social y c) otorgándole la posibilidad de cierta autonomía.

2. VINCULACION DE LOS ASPECTOS AMBIENTALES CON LA CONTABILIDAD – PRIMER ENFOQUE

Para el análisis de este primer enfoque nos basamos en dos autores argentinos, Chapman¹ y García Casella².

William L. Chapman en el prólogo del libro de Herrscher "Contabilidad Gerencial" indica diferentes etapas relacionada con la disciplina contable:

1ERA. ETAPA

La primera fue la teoría contable o de simple teneduría de libros y abarcó desde los primeros tiempos de la registración contable hasta el siglo XIX.

2DA. ETAPA

En ese siglo XIX, se pasa a la elaboración de un sistema amplio de información contable, basado sobre un esquema teórico y de metodología racional.

3ERA. ETAPA

Con el siglo XX aparecen los refinamientos de las técnicas de producción en masa. Ello motivó el desarrollo de la contabilidad de costos para satisfacer las necesidades del empresario en la fijación de los precios y ayudarlo en la toma de decisiones empresarias.

4TA. ETAPA

En ésta se enfatizan las necesidades de la información contable para el empresario y para el directivo de empresas y nace así el concepto de Contabilidad Gerencial, que dentro del criterio de quienes se desenvuelven en el campo específicamente contable, abarca aspectos diversos. Algunos de ellos ya eran estudiados separadamente por los especialistas en Contabilidad.

5TA. ETAPA

A continuación Chapman distingue esta etapa:

"Una posible quinta etapa, contemporánea de los momentos actuales, enfoca una intervinculación (o integración) de áreas contables, combinadas a su vez con disciplinas afines. Así, en el prólogo a que se ha hecho referencia precedentemente conceptúa que el campo contable abarca cuatro esferas intervinculadas:

- 1) La contabilidad de empresas privadas;
- 2) La contabilidad gubernamental (Contabilidad Pública), que incluye la contabilidad de empresas paraestatales;
- 3) La contabilidad económica (Macro-contabilidad)), y

¹ Herrscher Enrique: "Contabilidad Gerencial", Ed. Macchi, 1975 – Buenos Aires, Argentina.

² García Casella, Carlos, "Distintas formas posibles de encarar la Contabilidad Social, como segmento contable", en revista administración de empresas, Año XX, N° 235 Octubre/Noviembre, pág. 595.

García Casella, Carlos (director) – Cap. N° 17 - Enfoque Multiparadigmático – Informe Final – Luisa Fronti (Codirectora).

- 4) La contabilidad social (que se ocupa de establecer los costos y los beneficios sociales de entes públicos y privados.

SEGMENTOS DE LA CONTABILIDAD

Coincidimos con los autores antes mencionados que la contabilidad comprende cinco o más segmentos:

Ellos serían:

- a) Contabilidad Patrimonial o Financiera
- b) Contabilidad Gerencial o Administrativa
- c) Contabilidad Gubernamental o Pública
- d) Contabilidad Económico o Nacional; y
- e) Contabilidad Social.

Según la opinión de García Casella, cada uno de estos segmentos tiene entre sí diferencias fundamentales que destacamos a continuación:

Objetivos

- Patrimonial: Patrimonio y evolución.
- Gerencial: Cumplimiento de metas organizacionales.
- Gubernamental: Servicios a los contribuyentes y su aporte.
- Económica: Propuesta de la teoría Macro Económica.
- Social: Propuesta de la teoría Micro y Macro Sociológica.

Métodos

- Patrimonial y económica: Partida doble, basada en el principio de Dualidad³.
- Gerencial: Ecuaciones múltiples micro sociológicas.
- Gubernamental y Social: ecuaciones múltiples macro-sociológicas.

Pero todos estos segmentos tienen como sustento a la Contabilidad que es tal "porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas cuentas."

"Es secundario todo lo demás y, como tal, se adaptará a la respectiva situación decisoria y correspondiente sistema contable⁴".

De este modo, la Contabilidad General y la Contabilidad Social en particular, no depende :

- a) exclusivamente de los problemas económicos de los entes sujetos a su labor;

³ MATTESICH, Richard, *Accounting and Analytical Methods* – Homewood, illions, 1964, págs. 33/35.

⁴ Idem (3) págs. 595/596.

- b) ni la dualidad y el método de Partida Doble son su esencia;
- c) ni los modelos contables deben referir exclusivamente a variaciones de capital o patrimonio.

Naturaleza Social del fenómeno ecológico

Para Díaz et altri (5) " se conceptualiza el tema como asignable a una dimensión diferente de la que informan los sistemas contables tradicionales".

Y creemos que eso ocurre porque dichos sistemas contables tradicionales no corresponden a los segmentos que nosotros llamamos Contabilidad Social.

Esa crítica abarca tanto Contabilidad Financiera como a la Contabilidad Gerencial y la Contabilidad Económica.

Si hay grupos humanos que tienen metas comunes tales como: disminución de la mortalidad infantil, vivienda digna para cada vez más personas, aumento de la alfabetización, etc., creemos que la meta de mantener o mejorar el medio ambiente es una más de ellas.

Aunque tenga un costo económico, creemos que es pecar de economicismo considerar que eso es lo fundamental. Si esos son los objetivos de la sociedad debemos medir si se cumplen y en qué proporción de lo deseado se logran. Problema aparte será el económico.

Medición económica del impacto ambiental

Sobre esta tema, Díaz et altri mencionan⁵:

- a) enfoque del costo de oportunidad marginal;
- b) tratamiento convencional en la economía de bienestar;
- c) modelo de la brecha ecológica

Considerando que pueden servir desde el punto de vista de la ciencia y la política económica pero son insuficientes desde el punto de vista de la ciencia y política social.

Por ello, se reitera que los temas ambientales reales de investigación y trabajo profesional son temas económicos-sociales que exceden el marco de la Contabilidad Económica. Los tratará la Contabilidad Social sola o acompañando a la Contabilidad Económica.

Pero como somos partidarios de sistemas contables monopropósito y no multipropósito, creemos que es bueno que Modelos Contables Macro Sociales sirvan como elementos de información a la par de los Modelos Contables Macro Económicos.

El apego de la partida doble como inconveniente para Contabilizar temas Medio Ambiente

Podríamos enumerar muchas ponencias de Contabilidad Económica que muestran un excesivo apego a la Partida Doble lo que es igual a hablar de juegos de

⁵ DIAZ, Jorge – "Contabilidad y Medio Ambiente", XX° Conferencia Interamericana de Contabilidad, Santo Domingo, 1993, pág. 179.

suma 0, mientras los teóricos de la administración aceptan los juegos que no son de suma 0.

En la conferencia en ocasión del 500° Aniversario de la publicación de la Summa de Pacioli (Nov. 1992, Siena, Italia), se hizo patente que a través de la Contabilidad se estaba homenajeando a la primera publicación de registro por partida doble.

Si recorremos los trabajos de Richard Ruggles; Adrián M. Bloem o Martín Shubik encontramos, que el desarrollo de la Contabilidad del Ingreso Nacional llega en la propuesta de revisión del sistema de Naciones Unidas de Cuentas Nacionales a las siguientes cuentas⁶:

- 1- Production
- 2- Generation of income
- 3- Allocation of primary income
- 4- Secondary distribution of income
- 5- Redistribution of income

Pero nos envía al trabajo del reconocido Yuji Ijiri que postula "The beauty of Double-Entry Bookkeeping"⁷ lo cual no me animo a poner en duda pero reclamo salir del 'global lenguaje of business'⁸ y llegar al lenguaje global de todo tipo de organización con objetivos no exclusivamente económicos.

Aproximación a Modelos Contables Sociales aptos para Medio Ambiente

Para acercarnos a lo que necesita la Contabilidad Social y, dentro de ella, la Contabilidad del Medio Ambiente propondríamos que se crearán modelos contables específicos que comprenderían:

- a) Definición de objetivos a cumplir;
- b) Unidad de medida de cumplimiento;
- c) Variables relevantes a tomar en cuenta;
- d) Ecuaciones de interrelación de variables.

De ella surgirán los sistemas contables concretos-sociales o medioambientales que superarían las limitaciones de considerar la realidad con criterio económico exclusivo y en base al criterio de dualidad.

3. Vinculación de los aspectos ambientales con la Contabilidad - Segundo Enfoque

Para el análisis de este segundo enfoque recurriremos a Inés García Fronti, que a su vez se basa, en algunos aspectos en Cañibano.

La incidencia de las cuestiones medioambientales en la Contabilidad es innegable; el debate actual se centra si el medio ambiente tiene implicancias que

⁶ Ruggles, Richard, "National Income Accounting Concept and Measurement – Economic Theory and Practice, en The Conference on the Occasion of 500° Anniversary of the Publication of Pacioli: Summa, The first publication on double-entry bookkeeping, Siena, Italia, 1992, págs, 13 y 14.

⁷ IJIRI, Yiju, "The beauty of Double-Entry Bookkeeping and its impact on the National of Accounting Information", pág. 21.

⁸ Idem pág. 23.

encuadren en las divisiones⁹ de la Contabilidad existente (por ejemplo, dentro de la Contabilidad Social) o si, por el contrario, estas cuestiones exceden las divisiones conocidas y se constituyen en una división con identidad propia, que ya recibe diversos nombres: Contabilidad Medioambiental, Contabilidad Ecológica, Contabilidad Verde

Señala Inés García Fronti en su trabajo lo siguiente:

“No pondremos fin a este debate en el presente trabajo, pero si nos interesa destacar que el período de evolución actual de la contabilidad, caracterizado por la elaboración de marcos conceptuales¹⁰ a diferentes niveles regionales, se presenta como el escenario idóneo para que las cuestiones ambientales encuentren un camino de desarrollo: ya sea insertándose en marcos conceptuales existentes o demandando la elaboración de un marco conceptual propio.”

Coincidimos con la autora antes mencionada que:

La contabilidad, como tronco común, tiene varias segmentos o ramas con objetos y métodos diferenciados. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde y, además, en que consideramos que no existen informes financieros “multipropósito”: los usuarios de la información contable tienen diferentes intereses, relacionados con el tipo de decisión que deban tomar en cada circunstancia.

Por otra parte señala García Fronti que:

“ Para la división de la contabilidad, nos ubicaremos en una visión amplia y tomamos como punto de partida lo establecido por CAÑIBANO (1995,P.44); a su vez, con respecto a la Contabilidad de la empresa, que es nuestro ámbito de estudio, incluimos la clasificación que establece AECA (1990). El cuadro que incluimos a continuación tiene un alto grado de consenso en la doctrina contable, aunque con algunas pequeñas variaciones.”

MICROCONTABILIDAD

- Contabilidad de la empresa
 - Contabilidad Financiera o Patrimonial
 - Contabilidad de costos
 - Contabilidad de gestión
 - Contabilidad de dirección estratégica
- Contabilidad del sector público
- Contabilidad de las unidades de consumo y organizaciones sin fines de lucro

MACROCONTABILIDAD

- Contabilidad de la renta nacional
- Contabilidad de las transacciones interindustriales
- Contabilidad de los flujos financieros
- Contabilidad de la balanza de pagos

A esta división de la Contabilidad – que abarca cuestiones tanto de índole micro como macrocontable -, consideramos adecuado incorporarle la Contabilidad social, porque aunque la misma no ha alcanzado el grado de desarrollo de algunos de los otros segmentos contables, sirve de referencia en nuestra temática, ya que existe una corriente doctrinaria que habla de la Contabilidad social y medioambiental¹¹.

⁹ Hablamos de los segmentos o ramas en que se divide una disciplina, cada uno con un objeto de estudio y método diferenciado.

¹⁰ Como aproximación al concepto de marco conceptual podemos decir que es el sustento teórico para la emisión de las normas contables.

¹¹ En la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla existe un centro de Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental que agrupa a más de 50 investigadores en su mayoría españoles.

En coincidencia con TUA (1995, p.170) opina García Fronti que la Contabilidad social, hasta el momento, es únicamente información social, pero que se está produciendo un desarrollo similar al que, en su época, tuvo la Contabilidad nacional; es decir que se encuentra en camino para delimitar su objeto de estudio y su método. Existen otros autores que ya incluyen a la Contabilidad social como rama diferenciada, entre ellos: PEDREIRA (1980, p.571) y GARCIA CASELLA (1995,p.497).

Una vez planteada una aproximación a las ramas de la contabilidad, participamos de la opinión de García F. que se puede brindar una conclusión preliminar, sobre la ubicación de los temas ambientales en la Contabilidad. Las prácticas contables actualmente existentes, no fundamentan adecuadamente la existencia de la Contabilidad Medioambiental como una rama aparte, con identidad propia. Las cuestiones ambientales han sido resueltas con bastante consenso, al presente, vinculándolas con la Contabilidad social, la Contabilidad nacional y/o a la Contabilidad de la empresa.

Con respecto al trabajo analizado se distingue la incorporación de los temas ambientales en la Contabilidad explicando brevemente la inclusión de los mismos en los segmentos de la Contabilidad de la empresa, en particular la Contabilidad financiera o patrimonial.

Las conclusiones de la autora fueron resumidas por nosotros:

- a) La Contabilidad Financiera está dando sus primeros pasos para intentar incluir activos, pasivos y resultados ambientales en los informes financieros de las empresas para uso externo. En ese sentido algunas organismos internacionales, regionales y nacionales han emitido normas y ya existentes empresas que incorporan cuestiones medioambientales en sus informes.
- b) En la Contabilidad de costos, se incluye la determinación y medición de los costos ambientales. En el ámbito de las decisiones tácticas y operativas, la determinación y análisis de la información medioambiental es competencia de la Contabilidad de gestión. Al respecto, LIZCANO (1995) establece una definición para la Contabilidad de la gestión medioambiental: "Es un sistema de información basado, en la cuantificación y valoración de una serie de operaciones, hechos y circunstancias, así como el reflejo de la situación de una unidad económica, en relación y de forma consecuente con dichos hechos". Al nivel de las decisiones estratégicas, los temas ambientales serán competencia de la Contabilidad de dirección estratégica.

4. Contabilidad y medio ambiente – Tercer Enfoque (J. Tua Pereda)

Para preparar este tercer enfoque hemos tomado en consideración el resumen que preparara el Dr. Jorge Tua Pereda, sobre el tema.

"La atención de los investigadores se ha centrado recientemente en los aspectos medioambientales de la Contabilidad, con gran profusión de publicaciones e investigadores dedicados a este tema y con una visión, a veces alternativa, a veces complementaria, entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión".

"Las primeras manifestaciones de esta preocupación en nuestro país aparecen primero como menciones sucintas a esta cuestión en textos de contenido más amplio (Lizcano, 1987, págs. 170 y 171) o como consideraciones sobre las posibilidades de medición de las externalidades producidas por las empresas (Vallverdú, 1989). No hubo que esperar demasiado tiempo para presenciar la aparición de algún trabajo reivindicando la necesidad de abrir una nueva línea de investigación sobre este tema (Goxens, 1990, primero que, según mis datos, inserta el término "ecología" en su título) o poniendo de manifiesto, con carácter pionero, la necesidad de elaborar información contable sobre las actividades de la empresa con incidencia en el medio ambiente y analizando los problemas que supone la interacción de las variables

medioambientales y los conceptos contables tradicionales (Fernández Cuesta, 1992; Giner, 1992a)."

"Más tarde se produjeron dos mecanismos multiplicadores que creo supusieron un impulso importante en el análisis de las relaciones entre Contabilidad y medioambiente: el IV Congreso Nacional de Economía, celebrado en Sevilla en diciembre de 1992 y la aparición de un número monográfico de la Revista Española de Financiación y Contabilidad (vol. XXII, núm. 75, abril-julio de 1993) dedicado a este tema. Puede ya, por tanto, considerarse este tema sobradamente consolidado como área de investigación, como ponen de manifiesto hechos tales como los siguientes:

- existen, a finales de 1997, setenta y siete entradas en el ICAI para la voz "medioambiental";
- la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas ha publicado un documento, en la serie de Contabilidad de Gestión Medioambiental, sobre Contabilidad de Gestión Medioambiental (AECA, 1996a);
- se ha realizado, como era lógico de esperar, alguna tesis doctoral sobre esta cuestión: por ejemplo, Cámara (1994) y Larrinaga (1995), a las que habrá que añadir en breve las que están en curso;
- la organización de algún seminario dedicado específicamente a esta cuestión, como el llevado a cabo recientemente (septiembre de 1997) en Sevilla".

"Excluida la Contabilidad de gestión como objeto de estudio de esta ponencia y sin entrar en las implicaciones que para la misma pueden tener los factores medioambientales, sólo me resta citar algunos trabajos empíricos desde la perspectiva de la información financiera externa, entre los que pueden citarse:

- Carrasco Fenech y Larrinaga (1993 y 1995), que estudian, para una muestra de empresas andaluzas, el suministro de información al respecto¹²;
- Baños et al. (1997, ya citado) que, desde la perspectiva de la "ecología de las organizaciones", indaga sobre los factores de inercia que se oponen a la difusión de información sobre la incidencia de la empresa en el medio ambiente".

"En cualquier caso, y como indica Cea (1996, pág. 52), los temas englobados en la llamada Contabilidad social presentan un indudable y prometedor futuro¹³. La lectura de su reflexión al respecto – al igual que todas las que llevan tan autorizada firma – me parece especialmente recomendable."

¹² y, además, su política medioambiental y su utilización de sistemas de información para la gestión del medio ambiente.

¹³ En cuestiones tales – indica este autor – como "la medición y reparto social de las variaciones de productividad global de la empresa, medición y reparto del valor añadido por la empresa, medición de las transferencias sociales implícitas de la empresa, mediciones de las economías y deseconomías sociales, contabilidad de recursos humanos, etc".

CONCLUSIONES

Primer Enfoque (C. García Casella y colaboradores)

Esta posición considera que el fenómeno ecológico es de naturaleza social.

Además nos señala:

Si hay grupos humanos que tienen metas comunes tales como: disminución de la mortalidad infantil, vivienda digna para cada vez más personas, aumento de la alfabetización, etc., creemos que la meta de mantener o mejorar el medio ambiente es una más de ellas.

Aunque tenga un costo económico, creemos que es pecar de economicismo considerar que eso es lo fundamental. Si esos son los objetivos de la sociedad debemos medir si se cumplen y en qué proporción de lo deseado se logran. Problema aparte será el económico.

En lo que atañe a la medición económica del impacto ambiental, los considera que son temas económicos-sociales que exceden el marco de la Contabilidad Económica.

Además García Casella y colaboradores se definen como partidarios de sistemas contables monopropósito y no multipropósito, creemos que es bueno que Modelos Contables Macro Sociales sirvan como elementos de información a la par de los Modelos Contables Macro Económicos.

Segundo Enfoque (Inés García Fronti)

En este caso, como en el anterior se indica que:

La Contabilidad, como tronco común, tiene varios segmentos o ramas con objetos y métodos diferenciados. Dicha división se fundamenta en que el sistema de información contable debe adecuarse a los objetivos del sector que le corresponde y, además, en que consideramos que no existen informes financieros "multipropósito": los usuarios de la información contable tienen diferentes intereses, relacionados con el tipo de decisión que deban tomar en cada circunstancia.

Una vez planteada una aproximación a los segmentos contables, podemos brindar una conclusión preliminar, sobre la ubicación de los temas ambientales en la Contabilidad. Las prácticas contables actualmente existentes, no fundamentan adecuadamente la existencia de la Contabilidad medioambiental como una rama aparte, con identidad propia. Las cuestiones ambientales han sido resueltas con bastante consenso, al presente, vinculándolas con la Contabilidad social, la Contabilidad nacional y/o la Contabilidad de la empresa.

Tercer Enfoque (Jorge Tua Pereda)

El autor señala que muchas investigaciones recientes (1998) realizadas en su país (España) se han centrado en los aspectos medio ambientales, pero generalmente relacionado con la Contabilidad Financiera y de Gestión.

En otra parte de su resumen señala "los temas englobados en la llamada Contabilidad Social presentan un indudable y prometedor futuro", y cita a CEA que indica:

"la medición y reparto social de las variaciones de productividad global de la empresa, medición y reparto del valor añadido por la empresa, medición de las transferencias sociales implícitas de la empresa, mediciones de las economías y deseconomías sociales, contabilidad de recursos humanos, etc."

Por último opinamos que los cinco autores (Chapman, García Casella, García Fronti, Cañibano Calvo y Tua Pereda) consultados se refieren a una CONTABILIDAD que se divide en segmentos o ramas.

En lo que atañe a la problemática ambiental García Casella explícitamente la ubica relacionada con la Contabilidad Social, Inés García Fronti entiende que no se ha llegado a conceptos definitivos y provisoriamente la vincula con la Contabilidad Social, la Contabilidad Nacional y/o la Contabilidad de la Empresa.

1.3 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS AMBIENTALES

PROVISIONES Y CONTINGENCIAS AMBIENTALES - Su importancia en la Auditoría Ambiental -

A) Diferencias entre Provisiones y Pasivos Ambientales.

Una **provisión** es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un **pasivo** es una deuda actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento del cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El **suceso origen de la obligación** es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o efectivo, de forma que la empresa no le quede otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquella que deriva de :

- a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas)
- b) la legislación, u
- c) otra causa de tipo legal.

Una obligación asumida de forma efectiva es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en la que:

- a) debido a un patrón de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a un compromiso actual suficiente concreto, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidad, y
- b) como consecuencia de la anterior, la empresa haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con las que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un **pasivo contingente** es:

- a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien
- b) una obligación actual, surgida a raíz de sucesos pasados que son se han reconocido porque:
 - (i) no es probable que la empresa tenga satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporan beneficios económicos, o bien
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorada con la suficiente fiabilidad.

B) Diferencias (según NIC 37)

PROVISIONES	PASIVOS CONTINGENTES
Provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representa obligaciones actuales y es probable que, para satisfacerlas, la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos. ▪ Se reconoce una PROVISIÓN cuando: a) obligación actual como resultado de un suceso pasado. b) Probable que la empresa se desprenda de recursos. c) Estimación fiable.	▪ Contingencias se utiliza para designar PASIVOS que no han sido objeto de reconocimiento en los estados contables. ▪ Pasivo Contingente se utiliza para designar a los pasivos que cumplen con los criterios necesarios para su reconocimiento. Pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque: a) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la empresa tiene una obligación actual que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, b) obligaciones actuales que no cumplen los criterios de reconocimiento (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no puede hacerse una estimación lo suficientemente fiable de la monta de la obligación).

C) Reconocimiento de las provisiones

c.1 – El reconocimiento corresponde cuando se presentan las siguientes condiciones :

- a) El hecho generador de la **PROVISIÓN**, obligación actual,⁽¹⁾ legal o efectiva surge como resultado de un suceso pasado.
- b) Es muy probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos para cumplimentar las obligaciones.
- c) Pude hacerse una estimación confiable del importe de la **PROVISIÓN**.

⁽¹⁾ Obligación actual: " En algunos casos raros no queda claro si existo o no una obligación al momento actual. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación actual si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha de cierre del balance, que de lo contrario." NIC 37 I.A.S.C.

Es interesante para nosotros analizar el reconocimiento de las PROVISIONES AMBIENTALES.

c.2 – Caso bajo análisis: Empresa petrolera -

La auditoría ambiental determina que la empresa ha contaminado el terreno, el presupuesto de descontaminación es de \$ 2.000.000 que se discrimina de la siguiente forma:

- (i) \$ 1.000.000 para el cumplimiento de las leyes vigentes en Argentina, y
- (iii) \$ 1.000.000 para procurar un saneamiento integral del medio ambiente (plantación de árboles), es decir considerando legislaciones más avanzadas, como así también las expectativas que la empresa ha sustentado en la sociedad.

Es decir que surge una obligación actual, legal (\$1.000.000) y efectiva (\$1.000.000) y el hecho generador surge en el pasado.

c.3 – Estimación confiable del importe de la obligación

La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados contables. Esto es especialmente cierto en el caso de provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación. Excepto en casos extremadamente raros, la empresa será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente confiable como para ser utilizada en el reconocimiento de la provisión.

En el caso extremadamente raro que no se pueda hacer ninguna estimación confiable, se tendrá un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas.

c.4 – Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos.

En el párrafo 23 de la norma NIC 23 se señala:

“ Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación actual, sino también la probabilidad que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma¹, la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor probabilidad que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la posibilidad que no se presente en el futuro.

¹ La interpretación del término “probable” en esta norma (esto es, “mayor probabilidad de que un evento se presente que de lo contrario”), no es necesariamente de aplicación a otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Cuando no sea probable que exista la obligación, la empresa procederá a informar, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorpore beneficios económicos, se considere remota."

D) Formas de reconocimiento de las Provisiones – Valoración

1) Características

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha de cierre de balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación actual.

La mejor estimación se constituirá por el importe que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha de cierre del balance.

Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, serán determinados por el juicio de la dirección de la empresa, complementado por la experiencia que se haya obtenido en operaciones similares y en algunos casos por informes de expertos.

Los hechos posteriores al cierre de los Estados Contables también conforman evidencia a considerar para el cálculo de la estimación.

A continuación se presenta un ejemplo con el fin de facilitar la comprensión del tema expuesto:

Caso empresa productora:

La empresa vende sus productos con garantía de seis meses a partir del momento de compra, periodo en el cual los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones originadas en cualquier defecto de fabricación. La empresa estima que si se producen defectos menores en todos los productos vendidos, los costos correspondientes a su reparación ascenderían a 1 millón de unidades monetaria. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones.

En base a la experiencia de la empresa, se estima que para el próximo año, en el 20% de los productos se detectarían defectos menores y que el 5% tendrán defectos importantes.

Para evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos, se considerará la obligación en su conjunto. En consecuencia, el valor estimado del costo de las reparaciones será:

$$20\% \text{ de } 1 \text{ millón} + 5\% \text{ de } 4 \text{ millones} = 400.000$$

En caso de que se este valorizando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede ser la que corresponda al desenlace mas probable.

2) Cuestiones a considerar en la estimación

- La provisión se evalúa antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales deben surgir de la aplicación de las normas vigentes en esa materia.
- Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración. Con el termino riesgo se describe

la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se valora una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

- Cuando resulta importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.
- Los sucesos futuros que puedan afectar la cuantía necesaria para cancelar la obligación deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente. Por ejemplo, la empresa puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología, el importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultara apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costos relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o mas complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la empresa no anticipara el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello este apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.
- El efecto de una posible nueva legislación será tomado en cuenta, al valorar las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio.

3) Aspectos no incluidos en las provisiones

- Las ganancias esperadas por la venta de activos no se tomara en cuenta, al evaluar el importe de la provisión, incluso en el caso de que la venta en cuestión este ligada estrechamente a l suceso que ha hecho surgir la provisión. Por el contrario, la empresa reconocerá las ganancias de las ventas esperadas de activos en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad que se refiera al tipo de activo en cuestión.
- En el caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para pagar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y solo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la empresa cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El importe reconocido para el activo no debe exceder el monto de la provisión.
- En el estado de resultados, al gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.
- En ciertas ocasiones, la empresa puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para cancelar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de

cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la empresa, o bien pagar tales cantidades directamente

- En muchos casos, la empresa responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que pagarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la empresa hace frente al pasivo recogido en la provisión,
- En algunos casos, la empresa puede no tener que responder del pago e la provisión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la empresa no tendrá responsabilidad por tales pagos, y por tanto no se incluirán en el calculo de la provisión.
- Una obligación por la que la empresa es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea cancelado por los terceros en cuestión.

4) Cambios en las Provisiones

- Las provisiones deben ser revisadas en cada fecha de cierre, y ajustadas, si corresponde, para reflejar la mejor estimación existente a ese momento. Si la salida de recursos para cancelar la obligación ya no es probable se revertirá la provisión.
- En el caso que para el calculo de la estimación se hubiera utilizado el descuento para la determinación del valor actual, se incrementara en cada ejercicio el importe de la estimación para reflejar el paso del tiempo. Contablemente el incremento se reconocerá como un gasto por intereses.

5) Aplicación de las provisiones

Cada provisión deberá ser utilizada solo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que ha sido constituida para un fin diferente, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos hechos de distinto origen.

**2.1- “ CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y MEDIO
AMBIENTE ”**

(Las empresas y la información ambiental)

1. Información medioambiental publicada por las empresas

1.1 Ambito argentino

a) Introducción

Las normas argentinas contables y de auditoría vigentes no contemplan aspectos medioambientales; pero los organismos contables profesionales están tratando el tema. Por ejemplo, el *Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal* ha elaborado un documento a través de su Comisión de Estudios sobre Auditoría y la Comisión de Estudios sobre Contabilidad ha formado una subcomisión para considerar las cuestiones medioambientales.

En el ámbito empresarial argentino, existe un grado inicial de conciencia ambiental; la norma ISO 14.001 perteneciente a la certificación ISO 14.000 de sistemas de gestión medioambiental, que en Argentina otorga el organismo IRAM, ya ha sido otorgada a numerosas empresas.

A partir del análisis de la información medioambiental elaborada por algunas empresas argentinas en los últimos años que ha sido obtenida principalmente a través de encuestas a las mismas empresas y de los informes financieros anuales publicados por la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, se concluye que la información proporcionada por las empresas es, en su mayoría, de carácter cualitativo y ha sido incluida generalmente en el Informe de Gestión y en las notas y anexos que forman parte de los informes financieros anuales elaborados por las empresas. En general, se trata de información medioambiental referida a Provisiones, Gastos e Inversiones. Además, algunas de las empresas han proporcionado un informe separado referido exclusivamente a su gestión medioambiental.

b) Encuestas

Con anterioridad (FRONTI de GARCIA y GARCIA FRONTI, 1998), hemos encuestado a algunas empresas argentinas con el objetivo de detectar y analizar los aspectos ambientales contenidos en sus informes financieros anuales. Para lograrlo se seleccionó una muestra de veinte empresas con las siguientes características:

- empresas argentinas de las llamadas "grandes" y que habitualmente publican información sobre cuestiones ambientales en sus informes financieros anuales, en notas periodísticas, en sus publicidades, etc. (período 1993-1996).
- 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.

Algunas de las cuestiones sobre las que hemos considerado fundamental consultar a las empresas son las siguientes:

- Conciencia ambiental empresaria
- Marco legal ambiental
- Inclusión de las cuestiones ambientales en los informes financieros anuales

• Conciencia ambiental empresaria

Se trata de empresas cuyas actividades de producción tienen incidencia y pueden deteriorar el medio ambiente, todas ellas dicen haber asumido una responsabilidad social y haberse adelantado a la aplicación de la legislación procurando acercarse al cumplimiento de las normas legales emitidas por los países de la Unión Europea y EE.UU.

• Marco legal ambiental

Casi todas las empresas consultadas han comentado que sus actividades 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 en el ámbito internacional, aunque existe aún un largo camino por recorrer.

• **Inclusión de las cuestiones ambientales en los informes financieros anuales**

Como anticipáramos, las cuestiones incluidas en los informes se vinculan principalmente con *gastos medioambientales e inversiones*; se trata de menciones efectuadas en el Informe de Gestión y en las Notas pertenecientes a los informes financieros anuales y, lamentablemente, en ninguno de los casos pudo verificarse el monto exacto de dichos conceptos en los Estados Contables de publicación por estar el mismo expuestos de forma muy general y agregada.

Las empresas aclaran que incluyen entre los *costos ambientales* los derivados de reducir contaminantes (tratamiento interno y externo de efluentes), proteger zonas, cambiar insumos, sustituir equipos, realizar mediciones y análisis, preparar y capacitar al personal, etc. Esta clase de costos, ha sido separada del resto de los costos casi en el 70% de los casos encuestados a través de:

- Informes externos (Informe de Gestión y Notas a los Estados Contables, Balances consolidados, informes extracontables)
- Informes internos (en el grupo "Gastos", a través de la cuenta "Seguridad y medio ambiente")

Con respecto a las estimaciones de costos, en el 50% de los casos las efectúan ingenieros ambientalistas y se cargan contablemente como *provisiones*. Podríamos citar como ejemplo, el caso de las petroleras que valorizan para cada pozo los trabajos a realizar para su abandono, contabilizando un pasivo eventual (cuenta "Provisión taponamiento de pozos").

En lo que respecta a las *inversiones*, algunas empresas incluyen una cifra global en su Informe de Gestión para el ejercicio que se cierra, y efectúan proyecciones para los próximos años (tres a cinco años); cabe destacar que es una de las pocas referencias monetarias que ha podido encontrarse desglosada. Por otro lado, las inversiones en medidas relacionadas con el medio ambiente se capitalizan o activan en más del 80% de los casos, en los siguientes grupos de cuentas:

- Bienes de uso: se activan en inversiones que beneficiarán a la empresa en el futuro y, en general, efectúan gastos o inversiones provisionadas en el Balance.
- Cargos diferidos

En casi el 20% de los casos, sólo se activan las inversiones de magnitud por cambio en los métodos industriales.

c) Informes presentados en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires

La situación medioambiental de las empresas argentinas, en lo que respecta a la difusión de información ha ido cambiando, para mejor, en los últimos años. Hace sólo unos cinco años, era imprescindible recurrir a las propias empresas (a través de encuestas y/o entrevistas) para obtener algún indicio de su comportamiento ambiental; ya que del análisis que realizamos en aquella época sobre los Informes Anuales publicados por la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, sólo Y.P.F. S.A. (Yacimientos Petrolíferos Fiscales) incluía información medioambiental.

Creemos que el marco legal ambiental (con su correspondiente reglamentación) que se ha ido construyendo en estos últimos años en Argentina y las

demandas de los diferentes usuarios por conocer la conducta ambiental de las empresas con las que interactúan, han determinado que cada vez sean más las compañías que incluyen cuestiones medioambientales en sus informes financieros anuales. Gracias a esto, las investigaciones contables pueden contar ahora con dos importantes tipos de fuentes: las encuestas y/o entrevistas que se solicitan a las empresas y la información que éstas incluyen en sus Estados Contables u otro tipo de informes anuales.

En sus informes financieros anuales cerrados en 1999, ASTRA ha incluido alguna información medioambiental tanto en la reseña informativa como en la nota a los estados contables referida a contingencias.

En la reseña informativa ha incluido con respecto a la implementación de las normas ISO referidas al medio ambiente (Serie ISO 14.000):

- Se encuentra activo el nuevo Sistema de Gestión Ambiental (SGA) según norma ISO 14.001 en el Área de Quimare - La Ceiba (Venezuela) que se estima certificar a principios del año 2000.
- En las operaciones de La Ventana / Río Tunuyán y Vizcacheras (Mendoza), se completaron las revisiones iniciales y comenzaron los cursos de introducción e identificación de aspectos ambientales para implementación de un SGA según norma 14.001.

En relación con las contingencias medioambientales, en la nota 9 se han detallado los siguientes aspectos:

- La Sociedad ha realizado el análisis de las contingencias relacionadas con su actividad que podrían generar probables pérdidas futuras y ha provisionado el valor contingente estimado. Los montos así calculados ascienden a aproximadamente \$ 4,8 millones y se incluyen dentro del rubro otros pasivos corrientes y no corrientes.
- La Sociedad ha otorgado una indemnidad a las sociedades Silver Cloud Enterprises S.A. y Ultragas International S.A. compradoras del paquete accionario de Antares Naviera S.A., en relación con cualquier eventual reclamo, acción, demanda, transacción, responsabilidad, pérdida, daños y gastos que surjan o resulten directamente del siniestro que afectó al buque tanque Presidente Arturo Illia el 9 de Septiembre de 1997 y que no fueran indemnizados por las compañías de seguro P&I Club de conformidad con las pólizas contratadas respecto de dicha nave.
- La Gerencia entiende que las operaciones de la Sociedad están de acuerdo con las leyes y regulaciones relacionadas con la protección del medio ambiente vigentes en Argentina.
- Durante el ejercicio finalizado al 31 de Diciembre de 1999 la Sociedad ha invertido aproximadamente \$ 3,6 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, excepto por lo indicado en el primer párrafo de esta nota.

1.2 Ambito español

a) Introducción

En los últimos años, hemos observado como en España se han ido formando y consolidando diversos grupos de investigadores universitarios en el área de contabilidad; algunos de los cuales centran sus tareas en la realización de investigaciones con soporte empírico.

Son diversos los temas que han ido desarrollando, y entre estos ha sido tratada en varias oportunidades la información medioambiental que elaboran las empresas en sus informes financieros anuales. Creemos que del análisis individual y conjunto de estos estudios, se puede obtener una aproximación al panorama español actual.

Un completo estudio consiste en una encuesta a 70 grandes empresas españolas que operan en sectores cuya producción puede dañar al medio ambiente. Algunos de los otros análisis empíricos españoles efectuados brindan información individual sobre los sectores químico y eléctrico; otro sobre las empresas andaluzas. Además de los estudios empírico-contables sobre temas medioambientales, España cuenta con un marco legal ambiental que cada vez crece más, asimismo con normativa contable medioambiental, como mencionáramos anteriormente.

Con respecto a las empresas españolas y su conciencia ambiental ya son muchas las empresas que han obtenido certificaciones medioambientales de la serie ISO 14.000, otorgadas en España por el organismo AENOR.

A continuación se comentan las principales conclusiones a las que han arribado los diferentes estudios, creemos que las mismas resultarán fundamentales a la hora de emprender nuevas investigaciones empíricas en el contexto argentino.

b) Sectores peligrosos (MONEVA y LLENA, 1998)

A través de la metodología de encuesta (se solicitaron informes anuales para los años '92 a '94), trabajaron con una muestra definitiva de 70 empresas españolas pertenecientes a los sectores industriales con mayor impacto sobre el entorno natural; los grandes grupos son: petróleo, construcción, energía, siderurgia, papel, automotriz, química y transporte.

Encontraron información medioambiental voluntaria publicada fuera de los estados contables anuales y el apartado de información general sobre las actividades fue el lugar más utilizado para comunicar los hechos vinculados al impacto medioambiental. Con respecto a la información obligatoria, observaron que existe la práctica bastante extendida de introducir información medioambiental en el informe de gestión.

Otro punto determinado es que la información medioambiental tiende a proporcionarse en informes o documentos separados y específicos, que no se distribuyen junto al informe anual, lo que indica que los usuarios a la que se destina son diferentes e importantes para la empresa. Los sectores más implicados en España en el suministro de información medioambiental son el petrolífero, el energético y el químico.

Con respecto al desglose de datos financieros medioambientales que implicarían un estudio previo de costos, han observado que las partidas que reflejan de manera más detallada las empresas son las inversiones medioambientales y las provisiones para riesgos medioambientales; en menor grado informan sobre los gastos medioambientales corrientes, activos específicos y pasivos contingentes.

c) Sector eléctrico (MONEVA, FUERTES y PASCUAL, 1998)

Por ser uno de los pocos sectores que posee normativa contable ambiental específica en España, hemos considerado pertinente incluirlo en primer lugar dentro de los estudios empíricos sectoriales. Aunque, cabe aclarar, que la información sobre los informes financieros anuales obtenida alcanza hasta 1997 y la reglamentación medioambiental para el sector eléctrico ha entrado en vigencia en 1998. Las características principales del estudio son las siguientes:

- Objetivo: determinar el comportamiento de las compañías eléctricas españolas con relación al impacto medioambiental de su actividad.
- Metodología y muestra: se examinaron los datos contenidos en los informes anuales de 15 empresas del sector para los ejercicios 94' a 97'.
- Conclusiones: los resultados obtenidos demuestran una importante motivación medioambiental de las compañías analizadas, dado que suministran información voluntaria dirigida a agentes interesados en temas ecológicos. No se aprecia un incremento importante de cantidad y calidad de datos medioambientales en el período analizado.

d) Sector químico (GARCIA DIEZ, 1998)

En el presente trabajo se ha realizado un estudio empírico, para las cuentas anuales cerradas en 1996, con el objeto de conocer en qué medida las empresas del sector químico español, proporcionan información externa en relación con sus actuaciones medioambientales y cuáles son los instrumentos utilizados para su difusión, prestando especial atención a los documentos contables por su carácter obligatorio y público.

Del estudio se desprende que, en general, las empresas químicas proporcionan mejor información que las correspondientes a otros sectores productivos (dicha conclusión coincide con la obtenida por el trabajo de MONEVA y LLENA, 1998), si bien de momento ésta sigue siendo pobre e insuficiente, por lo que deberían esforzarse más en dar a conocer sus actuaciones medioambientales, en respuesta a las presiones sociales.

En lo que respecta a información que implique un análisis de costos, podemos incluir la siguiente, que fue la más mencionada por las empresas en la memoria: provisiones para riesgos y gastos dotadas, bajo un criterio de prudencia, para cubrir responsabilidades, litigios y similares que eventualmente pudieran derivarse de actuaciones contaminantes, así como costos futuros por acciones correctoras. También han sido incluidos, en menor grado, normas y criterios de valoración aplicados, subvenciones y ayudas recibidas, gastos medioambientales e inversiones en bienes de uso.

En el Informe de Gestión, que resultó ser el documento usado en mayor grado para exponer información medioambiental, encontraron alguna mención sobre ahorros de materias primas y energía, así como reducciones de residuos (agrupados bajo la denominación de "ahorros"), calidad y actividades de investigación y desarrollo (I+D).

e) Empresas de Andalucía (CARRASCO FENECH y Ots., 1998)

El estudio presenta las siguientes características:

- Objetivo: profundizar en los modelos de cambio que están siguiendo las empresas andaluzas

- Metodología y método: se han analizado nueve empresas situadas en distintos sectores y con aproximaciones diferentes a la cuestión medioambiental. La recogida de información se basó en la realización de un total de 15 entrevistas semiestructuradas, aunque también se manejó otra información relevante para cada uno de los casos (recortes de prensa, publicaciones de las propias empresas, etc.). El estudio se ha basado en la aplicación del modelo de Laughlin/Gray.
- Conclusiones: Han observado una actitud poco entusiasta por parte de las empresas con el concepto de *sostenibilidad* (que según los autores probablemente desconozcan); la razón de dicho comportamiento podría ser el escaso control del cumplimiento de la legislación medioambiental, y el convencimiento de que lo que no ha sido para ellas un riesgo en el pasado tampoco lo será en el futuro inmediato. Con respecto a la información medioambiental, las empresas consultadas realizan informes medioambientales y los autores concluyen en augurar un incremento del número de empresas que publican este tipo de informes.

6. Perspectivas y conclusiones

En relación con la ubicación de los temas medioambientales en la Contabilidad; las prácticas contables actualmente existentes no fundamentarían adecuadamente la existencia de la Contabilidad medioambiental como una rama con identidad propia. Las cuestiones ambientales son resueltas actualmente, incluyéndolas en la Contabilidad social, la Contabilidad nacional y/o los diferentes grupos que conforman la Contabilidad de la empresa.

En el ámbito de la Contabilidad de la empresa es imprescindible que interactúen la Contabilidad de costos, la Contabilidad de gestión, la Contabilidad de dirección estratégica y la Contabilidad financiera o patrimonial; asimismo deben complementarse con la actividad de auditoría. En definitiva, se deben efectuar investigaciones de carácter multidisciplinar, que incluyan los esfuerzos conjuntos de los diferentes especialistas en la Contabilidad de la empresa, Contabilidad nacional y Contabilidad social; asimismo se debe reforzar la vinculación con otras disciplinas como el derecho, la economía y la química.

Con respecto a la normativa contable ambiental cada vez existen más normas y proyectos de normas que se refieren en forma exclusiva al tema; tanto en el ámbito internacional como regional y nacional. Por el momento, las temáticas más mencionadas son las provisiones, los gastos y las capitalizaciones derivados de los temas ambientales y no se apartan del marco conceptual de la Contabilidad financiera o patrimonial. Cuando se quieren incluir cuestiones como las *externalidades* que mencionábamos para el desastre del buque Exxon Valdéz, empezamos a vislumbrar que la concepción actual de la Contabilidad financiera o patrimonial tal vez no sea suficiente.

Con respecto a las empresas analizadas, los estudios no son suficientes para generalizar en los ámbitos argentino y español; pero si nos permiten vislumbrar la conciencia ambiental empresaria y la posición que están adoptando las empresas al incluir información medioambiental.

Las empresas argentinas y españolas tienen aún un largo camino por recorrer: generalmente la información medioambiental proporcionada por las empresas se incluye en la Memoria o Informe de Gestión. Por otro lado, en el período analizado se observa un incremento del número de empresas que brindan información medioambiental, lo que ofrece una buena perspectiva para el futuro.

4.1 LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE AL ENCUADRE LEGAL DE LAS ACTIVIDADES DE REMEDIACIÓN AMBIENTAL*

* Trabajo presentado por Graciela Scavone y otros en el mes de Mayo de 2000 en las I Jornadas del Mercosur, III Jornadas Rioplatenses de Profesores de Práctica Profesional, realizadas en la Universidad de Morón.

Resumen

La responsabilidad del contador en su función de auditor, en una economía sustentable lo obliga a tomar conocimientos de la normativa vigente que puede dar lugar a la existencia de pasivos contingentes o deudas ciertas no identificadas o incorrectamente valuadas.

Con los avances tecnológicos, hoy resulta posible analizar diferentes alternativas para dar solución a los problemas generados por la contaminación de sitios que resulta necesario remediar. El principal inconveniente es la definición de un marco legal.

La magnitud del tema en estudio aconseja no ser generalista con el desarrollo a realizar, es por esta razón que nos abocaremos al problema de la contaminación de sitios y su remediación, puesto que consideramos que éste es el aspecto que más preocupa al auditor.

La problemática ambiental ha sido especialmente abordada en forma más o menos sistemática a partir de la toma de conciencia ocurrida en la década de los 60 y 70 cuando pudo apreciarse en toda su dimensión que el desarrollo industrial acompañaba grandes ventajas con efectos no deseados, entre lo que cabe señalar la generación de residuos tóxicos o peligrosos.

Los siguientes principios establecen pautas de comportamiento exigibles a los sujetos del Derecho internacional: a) Principio de cooperación internacional para la protección del medio ambiente; b) Principio de prevención del daño ambiental fronterizo; c) Principio de responsabilidad y reparación de daños ambientales; d) Principio de evaluación de impacto ambiental, de precaución y "quien contamina paga"; e) Principio de participación ciudadana

El concepto de desecho, desde el punto de vista jurídico, hace referencia a los objetos o sustancias de los que se desprende su poseedor, resultando irrelevantes las consideraciones de utilidad o inutilidad del bien, puesto que el producto sobrante de un productor puede resultar materia prima útil para un productor posterior.

El proceso de gestión de los desechos comprende un conjunto de actividades que van desde la recogida, el almacenamiento en el lugar de generación, el almacenamiento en una ubicación intermedia ("de transferencia"), el transporte y la eliminación.

Los desechos plantean problemas de gestión debido a su volumen, generando molestias a la población (por malos olores, impacto estético de los vertederos y riesgos que derivan para la salud humana y el medio ambiente). Asimismo, las operaciones de gestión de los desechos incrementan el riesgo de producir contaminación en forma directa o indirecta

En Argentina las autoridades proveerán a la protección del derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales."

Las cuestiones ambientales pueden tener un impacto sobre los Estados Contables. El auditor no es ni se lo puede convertir en el responsable por la prevención del no cumplimiento con las leyes y regulaciones ambientales. Sin embargo, una auditoría efectuada de acuerdo con las normas internacionales de auditoría ISAs está planeada y desarrollada con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que la auditoría puede revelar condiciones o cuestiones que conduzcan a preguntarse si la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones ambientales más importantes

Introducción

La responsabilidad del contador en su función de auditor, en una economía sustentable lo obliga a tomar conocimientos de la normativa vigente que puede dar lugar a la existencia de pasivos contingentes o deudas ciertas no identificadas o incorrectamente valuadas.

En este marco se torna imprescindible analizar la legislación aplicable en el contexto en donde se desarrolla la actividad de la empresa a auditar.

Con los avances tecnológicos, hoy resulta posible analizar diferentes alternativas para dar solución a los problemas generados por la contaminación de sitios que resulta necesario remediar. El principal inconveniente es la definición de un marco legal. Los acondicionamientos políticos sociales, económicos y financieros que influyen en el contexto deben ser considerados para la determinación de las leyes a crear, lo que dificulta la tarea y da como resultado un avance sistemático.

Es por ello que el encuadre legal de las actividades de remediación ambiental no solo debe ser buscado en la legislación vigente a nivel nacional y local sino que no debe descuidarse la observación de las normas particulares creadas contractualmente o por vía reglamentaria.

Un ejemplo de lo mencionado serían los pliegos de Bases y Condiciones de licitaciones públicas que obligan a adjudicatarios y contratistas a cumplir con normas ambientales específicamente definidas.

En síntesis, la problemática legal tiene distintos aspectos que complican la tarea de interpretación como por ejemplo: falta de legislación en ciertos aspectos, falta de claridad en muchas de las leyes, leyes sin reglamento que dificultan su explicación, reglamentos que desvirtúan el texto y/o el espíritu de la ley, falta de determinación de organismos o entidades de aplicación de normas, falta de instrumentos de control adecuados, desconocimiento de lo existente o carencia de elementos humanos y materiales para efectivizarlo.

La magnitud del tema en estudio aconseja no ser generalista con el desarrollo a realizar, es por esta razón que nos abocaremos al problema de la contaminación de sitios y su remediación, puesto que consideramos que éste es el aspecto más preocupante para el auditor.

Etapas del procedimiento de detección de la contaminación

Identificamos los siguientes como aspectos relevantes para la evaluación de una problemática medioambiental:

- Detección de un sitio contaminado por la incorporación intencional o accidental, antrópica o natural, de sustancias o residuos peligrosos para la salud o el medio ambiente.
- Toma de conocimiento de esas sustancias o residuos peligrosos.
- Investigación acerca de la forma y procedimientos a utilizar para detectar los posibles sitios contaminados con una adecuada evaluación ambiental.
- Caracterización y diagnóstico preciso.
- Determinación de los objetivos de descontaminación, y toma de conocimiento de si existen normas que obliguen a recomponer o restaurar el o los recursos afectados, y en especial con qué nivel de exigencia.

Desde el punto de vista técnico corresponderá seleccionar la o las técnicas más convenientes para el saneamiento ambiental sin olvidar su necesario control en la ejecución.

Establecimiento de un programa de control y monitores que asegure la efectividad del procedimiento.

Breve reseña

La problemática ambiental ha sido especialmente abordada en forma más o menos sistemática a partir de la toma de conciencia ocurrida en la década de los 60 y 70 cuando pudo apreciarse en

toda su dimensión que el desarrollo industrial acompañaba grandes ventajas con efectos no deseados, entre lo que cabe señalar la generación de residuos tóxicos o peligrosos.

Falta de un educado manejo de los mismos a través del tiempo, agravado por la ocurrencia de algunos desastres ambientales, hizo desarrollar normas generales protectoras del medio ambiente y la salud, normas particulares referidas a la generación, manejo y disposición de residuos peligrosos y algunas muy pocas normas sobre remediación de sitios contaminados.

Así por ejemplo, en la década del 70 fueron descubiertos en Estados Unidos varios de estos sitios contaminados, siendo uno de los casos más conocido el de Love Canal en Niagara Falls, New York en 1978.

Ya en 1976 se habían dictado en E.E.U.U. dos leyes federales. La primera de ellas fue la Ley de Control de Sustancias Peligrosas (TSCA) y la otra referida a la Conservación y Recuperación de Recursos (RCRA).

Esta última, a pesar de lo que sugiere su título, regula el manejo de residuos sólidos peligrosos y por lo tanto no consideraba el caso específico de liberación de sustancias o de residuos peligrosos al ambiente o la regulación de sitios contaminados con anterioridad.

Por esta razón, se dictó en 1980 la Ley de Respuesta Ambiental Amplia, Compensación y Responsabilidad (CERCLA), la que es conocida como Ley Superfondo.

La ley Superfondo tiene por objeto resolver la situación de residuos peligrosos abandonados y "limpiar" la contaminación ya producida con la finalidad de evitar mayores contaminaciones futuras.

El Superfondo, así denominado por estar formado por varios millones de dólares, está formado en un 86% de una tasa impuesta a ciertos productos químicos y el 14% con aporte del tesoro.

El fondo está destinado a financiar la limpieza de vaciaderos, indemnizar daños económicos a personas afectadas, financiar estudios de impacto ambiental, prevención de catástrofes, etc.

La gravedad del problema causado por la superación del número de sitios contaminados previstos hizo que 1986 debiera reautorizarse el Superfondo debiendo dictarse la Ley de Enmienda y Reautorización del Superfondo (SARA).

En FRANCIA el Ministerio del medio Ambiente empezó en 1978 una investigación sistemática por el país para descubrir esos depósitos clandestinos. Son generalmente abandonados por sus propietarios. Cien depósitos han sido descubiertos.

Para eliminar los residuos tóxicos de esos depósitos, el Ministerio del Medio Ambiente impone a los generadores de desechos, aunque no sean propietarios del terreno, sanciones administrativas y la obligación de pagar las medidas científicas, la eliminación y la transportación.

La jurisprudencia admite que esas sanciones son legales, porque hay una responsabilidad por la contaminación y por los residuos hasta su eliminación que debe ser soportada por su productor. Pero en algunos casos no se puede encontrar al generador, y la comunidad debe pagar por el tratamiento de esos desechos clandestinos.

La ley 75/633 de julio de 1975 es la que se refiere al tema de los residuos peligrosos en Francia y establece una tabla de toxicidad del desecho y las exigencias varían según la posición que ocupe el desecho en la tabla. Se creó la Agencia Nacional para la Recuperación y Eliminación de Residuos que otorga subsidios para investigación de nuevos métodos de recuperación, reciclaje, etc.

Con referencia a la República Federal de Alemania, la ley de disposición de residuos dispone inspecciones a las plantas de tratamiento, almacenaje y disposición final, siendo exigidas a algunas empresas contar con un empleado / inspector dedicado a la vigilancia de todo el trayecto recorrido por el residuo desde su fuente generadora asegurando el buen cumplimiento y utilización de los métodos tecnológicos para el tratamiento final.

"No existe todavía en el caso de Alemania una Ley que se ocupe específicamente del manejo y saneamiento de estos sitios, sin embargo existen otras legislaciones administrativas y estatutos (Ley de Residuos, Ley sobre Aguas, Ley del Aire Limpio) que permiten definir un marco para solucionar estos problemas.

El caso de HOLANDA es sumamente interesante por varios aspectos. Uno de ellos se refiere a que aproximadamente la mitad de los desechos contaminantes son tratados en el mismo lugar en que son producidos, lo cual reduce los riesgos del flete y abarata los costos del procesamiento.

"Las leyes son muy exigentes y estrictas interviniendo el Estado en todos los asuntos en donde se involucre la salud pública. También tiene participación en este tema las distintas municipalidades.

Es fundamental en los Países Bajos el Acta de Protección del Suelo. La protección del recurso es integral y comprende tanto el suelo como las aguas subterráneas.

Ponen énfasis en la restauración o recuperación de los recursos y constituye una de las pocas normativas que instauran para la remediación de sitios contaminados el criterio de evaluación del riesgo con la determinación de objetivos de calidad.

En lo referente a los países latinoamericanos debe referirse que en sus constituciones han incorporado diferentes tipos de cláusulas ambientales generales, así en 1979 Perú en el art.123 estableció la noción de un ambiente saludable, ecológicamente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación del paisaje y la naturaleza; Brasil, en 1978 (art.225) introduce el concepto de medioambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común, esencial a la salud y calidad de vida; Paraguay (art.7) efectúa una referencia a habitar en un ambiente saludable y ecológicamente equilibrado; en Colombia se reserva el estado la obligación de exigir reparación de los daños causados (art.80) Paraguay y Haití hacen referencia al tráfico de residuos peligrosos prohibiendo su importación, en sus constituciones y Chile (art.8) establece que la ley podrá imponer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger al medio ambiente.

Es interesante destacar los casos de México y Bolivia que poseen leyes marcos ambientales integrales de protección del medio ambiente y sus diferentes componentes.

En cuanto a las normas del Mercosur, que reconoce como las primeras tentativas al Acta de Iguazú de 1985, el Programa de Integración y Cooperación Económica reuniendo 12 protocolos bilaterales (Argentina y Brasil) y el Acta para la Integración suscripta por los presidentes Sarney y Alfonsín, tiene un importante grado de concreción en la firma del Tratado de Buenos Aires del 29.11.1988 sobre integración, cooperación y desarrollo. Posteriormente en 1991 se firmó el tratado para la constitución definitiva de un mercado común entre Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

Diversos documentos actas y protocolos complementarios fueron firmados por los países signatarios pero sin contener normas específicas en materia ambiental. En el Tratado de Asunción tan sólo en el preámbulo se menciona la intención de proteger el medio ambiente.

En 1992 los 4 países junto a Chile suscriben la declaración de Canela (Declaración de los Presidentes de los Países Cono Sur) con vistas a la ECO'92 en la cual se llama la atención sobre el tema, mencionando que las transacciones comerciales deben incluir costos ambientales causados en las etapas productivas sin transferirlos a las generaciones futuras.

Así surge en este ámbito REMA (Reunión Especializada del Medio Ambiente) encargada de llevar recomendaciones al Grupo Mercosur como Resolución 10/94 y que formula propuesta en torno a la armonización legislativa en materia ambiental, adopción de políticas de no degradación del medio ambiente, aprovechamiento de recursos naturales renovables, adopción del estudio previo de impacto ambiental, tecnologías apropiadas de reciclado y adecuado tratamiento de los residuos sólidos líquidos y gaseosos, entre otras normas.

Se ha puesto la mira en acompañar el proceso de formulación, adecuación y aplicación de normas tales como las ISO de la serie 14.000, sistemas de información ambiental y sello verde del Mercosur.

En lo referente al tema específico de remediación de suelos no existe normativa especialmente regulatoria del tema

Principios fundamentales del derecho internacional del medio ambiente

Para una mejor comprensión de lo expuesto precedentemente resulta necesario comentar aspectos del marco legal en el que se encuadra la problemática ambiental

Los siguientes principios establecen pautas de comportamiento exigibles a los sujetos del Derecho internacional:

1. Principio de cooperación internacional para la protección del medio ambiente:

Establece el deber general de los Estados de proteger el medio ambiente y postula la cooperación internacional para tal fin.

La exigencia concreta de cooperación en materia ambiental ha sido recogida en numerosos textos internacionales. Por ejemplo, en la Declaración de Río de 1992 se afirma la obligación de los Estados de cooperar para el logro del desarrollo sostenible en un marco de responsabilidades comunes por la degradación del medio ambiente mundial.

En un plano general, el principio de cooperación internacional conlleva a: promover la conclusión de tratados y otros instrumentos internacionales de protección del medio ambiente, al deber de intercambiar información relevante, de promover la investigación científica y tecnológica, de procurar asistencia técnica y financiera a los países necesitados, establecer programas de vigilancia y evaluación ambiental, etc.

2. Principio de prevención del daño ambiental fronterizo:

La fundamentación de este principio radica en el uso equitativo de los recursos y la obligación específica de no causar un daño ambiental transfronterizo.

La prevención del daño ambiental transfronterizo inspira el Derecho Internacional del Medio Ambiente y constituye una obligación jurídicamente exigible, susceptible de generar responsabilidades en caso de violación. Así se establecen los llamados eco-estándares, que delimitan el alcance de la conducta que resulta jurídicamente exigible en relación con sectores o actividades determinadas.

Este principio provee un respaldo adicional a las obligaciones generales de información, notificación y consulta que derivan del cumplimiento del principio de cooperación, siendo especialmente exigibles en lo concerniente a actividades autorizadas por un Estado que puedan tener efectos transfronterizos perjudiciales para el medio ambiente de otros Estados.

3. Principio de responsabilidad y reparación de daños ambientales:

La responsabilidad de los Estados puede ser la resultante de una violación de una obligación internacional de protección del medio ambiente esencial para la salvaguardia de intereses fundamentales de la Comunidad en su conjunto (responsabilidad por acto ilícito) o bien pueden llegar a incurrir en responsabilidad por consecuencias perjudiciales de actos no prohibidos por el Derecho internacional (responsabilidad por daños causados, aún sin acto ilícito).

Es decir, los Estados son responsables del cumplimiento de sus obligaciones internacionales relativas a la protección y preservación del medio ambiente y a la adecuada indemnización u otra reparación de los daños de contaminación causados dentro de su jurisdicción o bajo su control.

4. Principio de evaluación de impacto ambiental, de precaución y "quien contamina paga":

- El principio de evaluación de impacto ambiental

Este principio se incluyó en la Carta Mundial de la Naturaleza de 1982, en la que se afirma que ..."las actividades que puedan perturbar la naturaleza serán precedidas de una evaluación de sus consecuencias y se realizarán con suficiente antelación estudios de los efectos que puedan tener los proyectos de desarrollo sobre la naturaleza..."

- El principio de precaución

Este principio, también llamado principio de acción precautoria, ha quedado consagrado en la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo, al exigir a los Estados que apliquen ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Es decir, exige que se adopten las medidas que sean necesarias para conjurar los peligros de daño grave e irreversible, incluso a falta de certeza científica. La falta de demostración científica no implica una actitud permisiva de las actividades lesivas para el medio ambiente ni justifica una actitud pasiva de los Estados. La relación entre la capacidad científica (que poseen sobre todo los Estados más desarrollados) y la protección ambiental (que interesa a todos los países por igual) no implica una justificación para que algún Estado no cumpla con el presente principio.

- El principio "quien contamina paga"

Este principio persigue sobre todo que el causante de la contaminación asuma el costo de las medidas de prevención y lucha contra la misma. Se busca que el causante de la contaminación pague por ella.

5. Principio de participación ciudadana:

Los elementos componentes de este principio son, entre otros: el derecho a la información en materia de medio ambiente, derecho a participar en los procesos de adopción de decisiones relativas al medio ambiente y derecho de acceso a la justicia en condiciones no discriminatorias con los nacionales. Se tiende a la libertad de acceso a la información sobre el medio ambiente, es decir que los Estados pongan dicha información a disposición de cualquier persona que lo solicite.

EL CONTROL INTERNACIONAL DE LOS DESECHOS

El concepto de desecho, desde el punto de vista jurídico, hace referencia a los objetos o sustancias de los que se desprende su poseedor, resultando irrelevantes las consideraciones de utilidad o inutilidad del bien, puesto que el producto sobrante de un productor puede resultar materia prima útil para un productor posterior.

Los desechos admiten las siguientes clasificaciones de acuerdo a la perspectiva que se considere:

- Desde la perspectiva de las ciencias naturales, la clasificación se da: en función a su estado físico (desechos sólidos, líquidos, pastosos y gaseosos), en función de su composición química (desechos monoespecíficos y poliespecíficos) y desechos orgánicos e inorgánicos.
- Desde la perspectiva de las ciencias sociales, la clasificación depende del sector de actividad económica generador de los mismos (desechos domésticos, urbanos, industriales, agrícolas, ganaderos, de extracción y preparación de materias primas, de recuperación de terrenos contaminados, etc.) y de las características de peligrosidad (desechos peligrosos y no peligrosos)

El proceso de gestión de los desechos comprende un conjunto de actividades que van desde la recogida, el almacenamiento en el lugar de generación, el almacenamiento en una ubicación intermedia ("de transferencia"), el transporte y la eliminación.

La "eliminación" comprende dos tipos de operaciones: la eliminación con la finalidad de aprovechar los recursos contenidos en los desechos (también llamada valorización) y la eliminación final.

PROBLEMAS INTERNACIONALES RELATIVOS A LOS DESECHOS

Los desechos plantean problemas de gestión debido a su volumen, generando molestias a la población (por malos olores, impacto estético de los vertederos y riesgos que derivan para la

salud humana y el medio ambiente). Asimismo, las operaciones de gestión de los desechos incrementan el riesgo de producir contaminación en forma directa o indirecta.

Por otro lado, el creciente desarrollo industrial y la progresiva normativa ambiental en materia de desechos, ha provocado la aparición de un mercado de residuos de grandes proporciones, obligando a que la empresa generadora, o una empresa con la que ésta contrate, deba hacerse cargo de los mismos. Esta situación ha provocado la aparición de empresas de gestión de desechos, que convierten a los materiales inútiles en objeto de transacción comercial.

Los generadores de desechos peligrosos de países desarrollados observaron, por los años 80, que los costos económicos, el endurecimiento de la normativa ambiental, la escasez de instalaciones adecuadas, y la presión social, propiciaban que el destino final de los desechos fuese la exportación a países en desarrollo en los cuales los costos económicos eran inferiores. Ello trajo aparejado en el plano internacional, los movimientos transfronterizos de desechos consistentes en el traslado de los mismos de un país a otro, generando la preocupación por controlar dicho transporte como fuente potencial de contaminación.

Ante los problemas planteados y los intereses contrapuestos, se llegó a la conclusión de que la solución no consiste en la prohibición indiscriminada de los movimientos transfronterizos de desechos, sino en la regulación de este tráfico peligroso para intentar al menos su control y en lo posible, su disminución.

En consecuencia, en marzo de 1989 se adoptó el Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación, que ha sido firmado por 105 Estados y por la Comunidad Económica Europea, entrando en vigor el 5 de mayo de 1992. Su objeto es evitar que dichos movimientos causen daño a la salud humana y al medio ambiente.

Su objetivo consiste en contribuir a la reducción progresiva de la generación de desechos y a la minimización de sus condiciones de peligrosidad, desarrollando y aplicando tecnologías ambientalmente racionales que generen escasos desechos, medidas de reciclado y buenos sistemas de administración y de manejo.

SINTESIS LEGISLATIVA EN ARGENTINA

Nuestro país, como miembro de la comunidad internacional, no ha sido ajeno a las cuestiones medioambientales. A continuación se exponen algunos aspectos relevantes de la normativa de aplicación.

a) Constitución Nacional y provinciales

El art. 41 de la Constitución Nacional establece que "Todos los habitantes de la Nación gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales."

Las constituciones provinciales y la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siguen la misma tendencia. Algunas provincias cuentan, además, con leyes marco ambientales, como por ejemplo, la Ley 11723 de la Provincia de Buenos Aires, Ley 7343 de Córdoba, Ley 5961 de Mendoza, Ley 1875 y modificatoria de Neuquén, que se refieren a la protección del medio ambiente, distinguiendo los recaudos particulares sobre cada recurso natural (agua, aire, flora, fauna, suelo), previendo en general la realización de Estudios de Impacto ambiental para acciones que degraden el ambiente, incluyendo normas en materia de residuos.

b) Ley 11.723 de la Provincia de Buenos Aires.

Esta ley tiene por objeto la protección, conservación, mejoramiento y restauración de los recursos naturales y del ambiente en general en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, garantizando a todos sus habitantes los siguientes derechos: a gozar de un ambiente sano, a la información vinculada al manejo de los recursos naturales que administre el Estado, a participar de los procesos en que esté involucrado el manejo de los recursos naturales y la protección, conservación, mejoramiento y restauración del ambiente en general, a solicitar a las autoridades la adopción de medidas tendientes al logro del objeto de la Ley y denunciar su incumplimiento.

Dentro de las obligaciones de los habitantes, señala: proteger, conservar y mejorar el medio ambiente y sus elementos, abstenerse de realizar acciones que pudieran degradar al mismo.

Todo emprendimiento que implique acciones susceptibles de producir efectos negativos sobre el ambiente debe contar con una evaluación de impacto ambiental previa, con el propósito de obtener una Declaración de Impacto Ambiental expedida por la autoridad ambiental provincial o municipal.

Contiene un capítulo destinado a regular la educación ambiental, propone los incentivos a la investigación, producción e instalación de tecnologías relacionadas con la protección del ambiente, priorizando en sus políticas de crédito, de desarrollo industrial, agropecuario y fiscal, a aquellas actividades vinculadas con el objeto de la presente Ley.

c) LEY 123 – Procedimiento técnico administrativo de evaluación de impacto ambiental – Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

Determina el procedimiento técnico-administrativo de Evaluación de Impacto Ambiental (EIA) con el fin de:

- establecer el derecho de las personas a gozar de un ambiente sano,
- preservar el patrimonio natural, cultural, urbanístico y arquitectónico y de la calidad visual y sonora,
- proteger la fauna y flora urbana,
- racionalizar el uso de materiales y energía en el desarrollo del hábitat,
- preservar la calidad atmosférica y la eficiencia energética y el transporte,
- preservar la calidad del aire, suelo y agua,
- regular toda otra actividad que se considere necesaria para el logro de los objetivos ambientales consagradas en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

LA CONSIDERACION DE CUESTIONES AMBIENTALES EN LA AUDITORÍA DE 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:

- (a) Cuando existe contaminación en el terreno y la empresa tiene que sanearlo, sería necesario tener en cuenta su costo o, por lo menos, realizar un informe apropiado.-
- (b) Cuando una entidad transporta desechos peligrosos a un basurero en forma ilegal es responsable de la contaminación que puede llegar a ocurrir en ese lugar.-
- (c) 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.-
- (d) 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 monto de la pérdida, debido a que no se puede estimar razonablemente.-

- (e) 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.-

CONSIDERACION DE LAS LEYES Y REGULACIONES AMBIENTALES

La norma internacional de auditoría ISA 250 "Consideración 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 contaminaciones; 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.-

El auditor no es ni se lo puede convertir en el responsable por la prevención del no cumplimiento con las leyes y regulaciones ambientales. Sin embargo, una auditoría efectuada de acuerdo con las normas internacionales de auditoría ISAs está planeada y desarrollada con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que la auditoría puede revelar condiciones o cuestiones que conduzcan a preguntarse si la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones ambientales más importantes.-

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

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

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 implica el tratamiento de los siguientes aspectos:

- Controlar el cumplimiento de las políticas ambientales de la empresa, al igual que de 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, 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).-

- Proveer información financiera que se pueda conciliar con los registros del medio ambiente.-
- Identificar cuestiones ambientales potenciales relacionadas con contingencias que afecten a la empresa.-
- Colaborar con el desarrollo de las estimaciones contables relacionadas con cuestiones ambientales.-

CONCLUSIONES

1. La profesión contable debe estar alerta a los desarrollos en el campo del medio ambiente, y estar preparada para ampliar sus tareas, especialmente en relación con la información de las empresas sobre el medio ambiente y la detección de violaciones a la legislación ambiental.
2. La evaluación preliminar del control de riesgo para un Estado Contable resultante de las cuestiones ambientales determina un alto riesgo si no es tratado adecuadamente. El auditor debe ser capaz de identificar los controles internos relevantes para prevenir, detectar y corregir una valuación incorrecta en los Estados Contables.-
3. Si la entidad ha establecido políticas y diseñado procedimientos para prevenir, remediar o detectar cuestiones relacionadas con el medio ambiente, el auditor debe requerir que esas personas revean las políticas y procedimientos relacionados con el medio ambiente que puedan tener efectos significativos en los Estados Contables.-
4. Es necesario que el auditor tome conocimiento del marco legal aplicable al contexto en que se desarrolla la actividad de la empresa, y de las licitaciones y contrataciones asumidas por la misma, que contengan normativa ambiental, consciente de la necesidad de realizar pruebas o exámenes dirigidos a la detección de contingencias ambientales.
5. El nivel de detección de riesgos se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. El auditor 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 el Estados si la entidad falla en un correcto reconocimiento, medición e informe de los efectos en las cuestiones ambientales. En algunas situaciones el auditor puede considerar la utilización del trabajo de expertos ambientales.-

BIBLIOGRAFIA

- Juste Ruiz, Jose. Derecho internacional del medio ambiente. Editorial Mc Graw hill, Madrid 1999.
- Daniele, Mabel. Curso latinoamericano de especialización en técnicas de remediación ambiental. Tema: Encuadre legal de las actividades de remediación ambiental. Noviembre de 1998
- Tibor, Tom / Feldman, Ira. "ISO 14000 - A Guide to the New Environmental Management Standards". Irwin Professional Publishing. Estados Unidos, 1996.
- Ruesga, Santos / Durán, Gemma y otros. "Empresa y Medio Ambiente". Ediciones Pirámide S.A. Madrid, 1995.
- Wainstein, Mario (Director) / Casal, Armando Miguel (Investigador). "La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total". Contabilidad y Auditoría. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo".
- International Federation of Accountants (IFAC). "International Management Accounting Study, Environmental Management in Organizations, The Role of Management Accounting". Study 6, March 1998.
- Fronti de García, Luisa y otros. "Impacto ambiental: sus posibilidades de captación y control a través de la información contable". Proyecto de Investigación UBACyT. Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo".
- American Institute of Certified Public Accountant (AICPA). "Statement of Position 96-1, Environmental Remediation Liabilities". October 1996.

- International Accounting Standards Committee (IASC). "IAS N° 37. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets". August 1998.
- Schmidleheiny S. / Zorroaquin J. F. "La comunidad financiera y el desarrollo sostenible". Editorial Atlántida. 1997.
- American Accounting Association. "2° Report of the Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior". The Accounting Review. Supplement Vol. XLVIII. 1973
- Belkaow, Ahmeid. "The Impact of Socio-Economic Accounting Statements on the Investment Decision: An Empirical Study". Accounting, Organizations and Society. 1980.
- Fernaindey Cuesta, Carmen. "La Contabilidad y el Medioambiente". Técnica Contable. 1992
- Fernaindey Cuesta, Carmen. "El Costo de Descontaminación y Restauración del Entorno Natural". Revista Española de Financiación y Contabilidad. 1994
- Barth, Mary y otros. "Estimation and Market Valuation of Environmental Liabilities Relativy to Superfund Sites". Journal of Accounting Research. Vol. 32. Supplement 1994.
- Bravo Urrutia, Manuel. "La Contabilidad y el Problema Medioambiental". Trabajo Ganador del Concurso Académico del XV Congreso Nacional de Estudiantes Universitarios de Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Concepción. 1997.

- Normas Internacionales de Auditoría . IFAC
- Constitución de la Nación Argentina. Art. 41.
- Ley 11.723 de la provincia de Buenos Aires
- Ley 123 de la ciudad de Buenos Aires.

BIBLIOGRAFIA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: Boletín AECA N° 32, España, 2ª Cuatrimestre de 1993.
- CHAPMAN, W.: *Auditoría económico-social: sus posibilidades y limitaciones*. Revista Administración de Empresas. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires, T° V, pág. 753/63.
- FRONTI DE GARCIA y GARCIA FRONTI I.: "La doctrina contable y su influencia en la normativa de la Contabilidad Ambiental ", Revista Contabilidad y Auditoria, NUM. Extraord. V, año 4, Junio de 1998.
- GARCÍA FRONTI, I.: *"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.
- IFAC :**Conclusiones XVI World Congress of Accountants** - - U.S.A., 1992.
- SLOSSE, C. 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.
- TUA PEREDA, J : **Lecturas de Teoría e Investigación Contable**, Centro Interamericano Jurídico Financiero - Medellín (Colombia) 1995.
- TUA PEREDA, J y GONZALO ANGULO, J.A.: *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.
- WAINSTEIN, M. y CASAL, A., *"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.
- YPF: **Memoria y Balances de Publicación 1992, 1993, 1994 y 1995**.

Bibliografía

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), Principios de Contabilidad de Gestión (1999): "Documento N° 13 – Contabilidad de Gestión Medioambiental", Madrid.
- AICPA (1996): "Statement of Position 96-1 – Environmental Remediation Liabilities", USA.
- CIMA (1998): "FRS 12 – Provision, contingent liabilities and contingent assets", Management Accounting, Noviembre 1998, United Kingdom.
- IASC (1999): "NIC N° 37 – Previsiones e información sobre activos y pasivos contingentes".
- ICAC (1998): "Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad. Empresas del Sector Eléctrico", Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- IFAC (1998a): "1010 – Consideraciones sobre medio ambiente en la auditoría de los estados financieros", en las Normas Internacionales de Auditoría, IFAC – IACJCE, Madrid.
- ----- (1998b): "Financial of Management Accounting Committee, Study 6 – Environmental Management in Organizations – The Role of Management Accounting".
- Ministerio de Economía y Hacienda (1998a): Orden 10/12/98, "Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de pasaje", B.O.E. 23/12/98, Madrid, pp. 43311 a 4351.
- ----- (1998b): Orden 10/12/98, "Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua", B.O.E. 24/12/98, Madrid, pp. 43557 a 43601.
- UNION EUROPEA, Comité de Contacto sobre directivas de cuentas (1998): "Desarrollos de la IVa y VIIa directiva sobre cuentas anuales", Partida Doble N°94, Nov., Madrid, pp. 85-89.