

Auditoría de medio ambiente

Troiano, Alberto C.

Abstract: En el artículo se analizan los distintos conceptos que deben tener en cuenta los profesionales en Ciencias Económicas frente a la cuestión ambiental.

I. Introducción

Previo a ingresar en aspectos específicos acerca del tema objeto de este breve trabajo, nos ha parecido indispensable hacer una referencia —solo sucinta y sumaria— respecto de cuestiones que apreciamos esenciales.

En efecto, hay definiciones y conceptos que resultan útiles conocer o recordar su significado.

Así tenemos:

Medio ambiente es el espacio físico donde se desarrolla la vida de los seres humanos y de otros seres, constituyendo así un ecosistema que la ciencia ha definido como:

"Comunidad de los seres vivos cuyos procesos vitales se relacionan entre sí y se desarrollan en función de los factores físicos de un mismo ambiente".

Los factores físicos ambientales citados constituyen la biosfera (o la "envoltura viva" que rodea nuestro planeta), definida como:

"El conjunto formado por los seres vivos y el medio en el que ellos se desarrollan".

Vale destacar, que este precioso manto vital —ácueo, terrestre y aéreo que rodea nuestro planeta—, es sumamente frágil y cada vez con menos posibilidades de reacción —o capacidad de procesamiento— de las acometidas a que lo ha sometido —y somete— el ser humano.

La ecología [del griego eco: casa, morada o ámbito vital; y logía: estudio, tratado], es la "ciencia que estudia las relaciones existentes entre los seres vivientes y el medio ambiente en que viven".

El "desarrollo sustentable" —acaso más apropiado que "sostenible" ya que el sugerido invoca una permanente dinámica de autocorrección y adaptación superadora—, debe ser entendido así: cómo compatibilizar la actividad humana técnica y/o económica con el necesario respeto del medio, máxime en situaciones que aquella irremediamente lo afecte.

Tanto los conceptos de "sustentabilidad" o "sostenibilidad" han surgido —si bien más enfáticamente en este siglo XXI con motivo de la definitiva concientización de la sociedad acerca de los serios peligros que conlleva la alteración de los ecosistemas—; elaborando desde áreas técnicas una serie de principios para la conducción de los negocios privados y actividades del Estado, orientadas a la susodicha concurrencia o coexistencia de actividades "versus" medio ambiente.

En otras palabras, las necesidades y las conveniencias de hoy —cualquiera fuera su naturaleza— no deben satisfacerse sacrificando, comprometiendo, olvidando, las necesidades que también tendrán las generaciones futuras.

Pruebas al canto:

- Graves testimonios provenientes de recientes y serios estudios científicos, sostienen que en los últimos 60 años se han destruido más del 60% de los ecosistemas naturales. Cada día se produce la extinción de más de 150 especies animales: la mayor tasa de pérdida biológica

desde la desaparición de los dinosaurios.

- Desde mediados del siglo pasado (circa 1950), la humanidad produjo unos 8.300 millones de toneladas de plásticos, pero la mitad de todo ese material deleznable ¡se produjo en los últimos 15 años! y por añadidura a más del 50% de ese plástico se le da un solo uso y luego va a parar a vertederos y a la naturaleza, especialmente a los océanos (existen auténticas islas de material plástico de apreciable superficie, cuya degradación natural demandará centurias).

Por consiguiente, la "voz de orden" que nos impone la alarmante actualidad, consiste en preservar un "planeta habitable" desde ahora mismo y con la solidaria mira puesta en las futuras generaciones.

En dicho sentido, vale consignarlo, los países más avanzados industrialmente: en particular la Comunidad Europea, países nórdicos y Japón —no tanto los Estados Unidos y menos aún las actuales economías emergentes como China, India y Rusia (todos ellos los mayores contaminantes del planeta)—, han desarrollado leyes y normas a fin de prevenir, controlar y sancionar incumplimientos en todo lo concerniente a contaminación y/o emisión de residuos peligrosos. Estas disposiciones se aplican rigurosamente. ¡Especialmente los tres últimos países citados deberían imitarlos!

II. Factores que inciden en el deterioro del medio ambiente

Los siguientes factores provocan —directa o indirectamente— perjuicios no solo a la salud y actividad humana; sino también disminuciones en la productividad de los distintos agentes económicos vía mayores costos, largos juicios, pago de indemnizaciones o multas, pérdida de jornadas laborales, etcétera.

Causas:

- Contaminación y/o escasez de agua segura (potable).
- Contaminación del aire.
- Producción de residuos peligrosos sin tratamiento.
- Degradación de los suelos.
- Degradación de ríos, lagos, mares y océanos.
- Deforestación indiscriminada.
- Creciente urbanización sin respetar espacios verdes.

Efectos:

- Pérdida de la diversidad biológica.
- Eventos climáticos planetarios progresivamente extremos.

III. Responsabilidad social de los agentes provocadores de contaminación. El papel del Estado y la sociedad

Si bien todo ciudadano tiene la responsabilidad —aun en su muy modesta medida de no contaminar— resulta evidente que el empresariado, pero en particular la industria y, más aún, aquellas que por su naturaleza conllevan complejas transformaciones (por ejemplo y muy en particular las industrias químicas), tuvo y tiene un principal protagonismo en la cuestión bajo análisis.

Evitar arrojar residuos peligrosos indiscriminadamente en perjuicio del ambiente y de la sociedad, debería ser una ley de convivencia primaria, igual que el "no matarás", independientemente de los incentivos o la normativa que se establezca para asegurar su cumplimiento [\(1\)](#).

A ellos en consecuencia, sin distinción de latitudes, y por sobradas y probadas razones sociales y económicas, les incumbe morigerar sus negativas consecuencias, comprendiendo y aplicando sinceramente el principio ya citado de "desarrollo sustentable".

Es más, bien se ha dicho que "la conservación del medio ambiente y el desarrollo exitoso de una empresa son dos caras de una misma moneda, siendo esta última la medida del progreso de la civilización humana".

El "desarrollo ecológico o sustentable" es, pues, necesario y conveniente; aunque no siempre sencillo de solucionar técnicamente y aun económicamente, pero ciertamente posible.

Qué duda cabe, por otra parte, de lo fundamental que es el papel de las autoridades: Estados nacional, provincias, municipios; pero también el de nosotros los ciudadanos, los vecinos en cada localidad o barrio en todo lo atinente a la protección del medio ambiente. Cada pequeña acción: por ejemplo, recoger y dar adecuado destino a todos los desechos; reciclables es importante; siempre suma.

Todo lo que venimos diciendo, se logra impulsando no solo la sanción de una legislación de fondo, normas reglamentarias de naturaleza técnica, impulsando y promoviendo organismos privados que promuevan la conservación del medio; sino además y muy especialmente educando desde la escuela primaria en todos estos principios y hábitos.

Debemos recordar que, en nuestro país, a nivel nacional, existe un ente idóneo en estas cuestiones: la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros. Todos podemos colaborar con este organismo velando por que se actúe —mediante una permanente y adecuada supervisión y denuncia en su caso— cuando advirtamos que alguna actividad está infringiendo la normativa vigente.

Afortunadamente, en nuestro país se ha avanzado en esta toma de conciencia. En efecto, así lo demuestran las concretas acciones —en sus respectivos planos y actividades— de:

- empresarios al decidir inversiones;
- entidades crediticias y aseguradoras interesándose respecto del desempeño ambiental de sus empresas clientes;
- el Estado apoyando la inclusión de normas sobre salubridad en el trabajo en los convenios laborales;
- consumidores prefiriendo productos ecológicos;
- los medios de comunicación divulgando todo aquello que dañe al medio, contribuyendo de ese modo a la susodicha toma de conciencia tanto de autoridades como de la población en general.

IV. La cuestión de los costos y la contaminación ambiental

Esta cuestión entendemos amerita un simultáneo y doble enfoque.

En primer lugar, cabe considerar el impacto económico que le causa a la sociedad quien contamina. Tal incidencia (o degradación del marco ambiental relacionado) no es fácil de cuantificar, salvo situaciones muy precisas en las que el daño causado sea objetivamente comprobable y además de alguna forma mensurable.

En los países desarrollados, en especial en aquellos pertenecientes a la Comunidad Europea, rige el principio por el cual "el que contamina paga". Esta regla se concreta mediante sobretasas impositivas o arancelarias para los productos de importación con comprobado impacto negativo ambiental (por ejemplo: agroquímicos), o fuertes multas en su caso para quienes infringen la ley.

Mediante su aplicación no solo se persigue un fin disuasivo, educativo, sino económico, al lograrse de ese modo los recursos necesarios "para proceder a la necesaria descontaminación".

Los envases confeccionados con materiales plásticos —sobre la base de polivinilos o PVC; por ejemplo, los tan difundidos envases de "un solo consumo" (empleados en la venta helados, café, té, bebidas gaseosas), deberían ser no solo repudiado su uso sino prohibida su fabricación y distribución; prefiriéndose en su reemplazo los biodegradables que permitan alguna forma de reciclado industrial, como el papel, cartón o madera (tal como se lo hace metódicamente en Japón).

En segundo lugar, están los costos que deben asumir las industrias o actividades que producen algún tipo de polución o que generen residuos peligrosos.

Dicho aspecto ofrece cierta resistencia en los empresarios (aunque es de notar en mucha menor medida en la actualidad), ya que supone inversiones que naturalmente afectarán los márgenes de utilidad.

El dilema ético se presenta entonces con claridad: mantener el beneficio económico y la conciencia moral acallada; o invirtiendo la argumentación, resignar parte de los beneficios y tener la conciencia en paz, pensando sobre todo en las generaciones venideras a quienes debemos dejar un ambiente natural (o ecosistema o "biosfera") en el cual inexorablemente habrán de desarrollar sus vidas

Voces expertas admiten que, técnicamente, la contaminación es posible de evitar o, por lo menos, reducirla a un mínimo tal que los distintos ecosistemas puedan absorberla, es decir procesarla con su propio potencial biológico) (2).

En el sentido expuesto en el recuadro precedente, las industrias (en especial las altamente contaminantes) deberían, a través de un esfuerzo de naturaleza ética y económica de autorregulación:

- Utilizar equipos, maquinarias, e instalaciones en perfecto estado de conservación, es decir cuidando el mantenimiento efectivo de estas.
- Buscar permanentemente la sustitución de aquellas materias primas y/o insumos que sean contaminantes.
- Investigar y desarrollar nuevos procesos productivos para reducir las emisiones nocivas y/o reutilizar los materiales o insumos empleados.

Ejemplos de procesos preventivos de neutralizan / mitigan / evitan contaminación:

- Reciclado de efluentes o emisiones líquidas, semilíquidas o gaseosas (en curtiembres, frigoríficos).
- Tamizado o precipitación catalítica de gases o humos (cualquier industria).
- Reproceso de desechos y/o subproductos (industrias químicas y afines).
- Traslado y destrucción de residuos peligrosos por empresas especializadas y autorizadas por la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable.

V. La profesión contable frente a la cuestión ambiental

V.1. Idoneidad de los contadores públicos

Acaso no mucho más allá de veinte años antes de que apareciese la publicación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la —por entonces— Capital Federal, que acompañamos como bibliografía principal de este trabajo; nadie pensaba en que los Contadores Públicos podrían relacionarse con cuestiones de medio ambiente; tema no

presente —que recordemos— en publicaciones de ningún tipo, salvo en algún aislado artículo periodístico.

Por aquel entonces y gracias al tipo de información que recién he mencionado, leí un interesantísimo trabajo que me impactó tanto por la seriedad de sus argumentos como por sus preocupantes conclusiones. Se trataba de un trabajo pionero en su especie producido por el denominado "Club de Roma" denominado "Los límites del crecimiento" (1972), donde ya se prefiguran inquietudes y advertencias a consecuencia del naciente e irreversible deterioro medioambiental de nuestro planeta producido por la actividad humana [\(3\)](#).

Más allá de ser creadores y operadores de sistemas contables con vistas al planeamiento, gestión y control al servicio de la gestión empresarial; nuestra profesión desarrolló el concepto de auditar y auditoría como la función o actividad independiente —a cargo exclusivamente de contadores públicos— destinada a otorgar o aumentar la confianza a aquellos usuarios de la información surgida de los susodichos sistemas tanto contables como del control interno implantados en las organizaciones.

Así, principales en empresas —tanto de capital nacional como extranjero—, comienzan a exponer voluntariamente y con regularidad en sus estados contables, información específica de su relación con el medio ambiente; y vale aclarar que no solo respecto de contingencias probables o inciertas por causas judiciales (obligatorio cumpliendo normas contables) en sus balances; sino referidas tanto a inversiones realizadas en instalaciones e infraestructura para tratamiento de residuos contaminantes o control de emisiones, como al cumplimiento de normas técnicas internacionales: las ISO 14000.

En efecto, se instrumenta la información que hemos referido ya sea en la Memoria, o en la sección de notas o en cuadros anexos, según la complejidad de los asuntos o la voluntad de explicitarlos por la Dirección en mayor o menor medida. También acompañando estados financieros con reportes de sostenibilidad.

Debemos admitir, al respecto, que dicha actitud de sincera manifestación no está aun suficientemente internalizada como sería deseable; acaso por insuficiente concientización de la responsabilidad social que conlleva cumplir con normas ambientales vigentes; así como los beneficios no solo de hacerlo sino de publicarlo, atento la mejora de imagen y consiguiente impacto reputacional que, poco a poco va penetrando en la mentalidad empresarial.

V.2. Auditoría de medio ambiente. Principales conceptos

Es hora ya que entremos en el material técnico que los contadores públicos deberán conocer y poner en práctica.

- Definición

La auditoría que nos ocupa es un instrumento de intervención profesional en las organizaciones —independiente, documentado y periódico—, con el objeto de evaluar aspectos relacionados con el impacto sobre el medio ambiente en el que aquellas desarrollan sus actividades, tanto comerciales como industriales o ambas simultáneamente.

- Objetivos

Por consiguiente y de conformidad con la definición que se ha propuesto, pueden considerarse los siguientes abordajes como parte de una auditoría tipo anual o subperiódica:

a) Comprobar, en su caso, si la organización ha expuesto contablemente los pasivos ciertos, inciertos o probables, derivados de fundados reclamos de terceros, o juicios por infringir normas ambientales provocados por emisiones líquidas o gaseosas, o por inadecuada disposición de materiales considerados contaminantes.

b) Evaluar el funcionamiento del control interno relacionado con el cumplimiento de normas ambientales. Este relevamiento reconoce a su vez dos aspectos:

b,1.) Determinar situaciones irregulares de las que resulten claros impactos ambientales negativos; reconocidos mediante inspecciones oculares que existen concluyentemente focos de contaminación bajo cualquiera de sus formas o procedimientos;

b,2.) Efectuar las recomendaciones y sugerencias pertinentes, con el fin de dar intervención a personal técnico propio —si se dispone— o bien se contrate a profesionales idóneos en materia ambiental. En cualquier caso, y a todo efecto, se aconsejará actuar sin más demora.

Por otra parte, los contadores públicos, por su capacitación como auditores para efectuar y evaluar controles, trabajar sobre pruebas selectivas, cuantificar efectos, y formarse juicios objetivos sobre la base de observaciones y documentación respaldatoria recogida durante el proceso de relevamiento desarrollado, lo capacitan como un profesional excelente para el tipo de tareas a desempeñar en el área de gestión empresarial relacionada con el cuidado del medio ambiente.

Lo aseverado en el apartado precedente, nos permite considerar que, sin perjuicio de las actividades señaladas en los puntos a) y subpuntos b,1 y b,2), que pueden desarrollarse en paralelo, el profesional contador público puede ofrecer sus servicios orientados a pronunciarse exclusivamente sobre la actividad de un ente relacionada con el medio ambiente.

Sin embargo, es necesario advertir que los profesionales no siempre podrán actuar en solitario atento la naturaleza y complejidad de las cuestiones técnicas que pueden involucrar las diversas formas de contaminación. Por consiguiente, este enfoque requerirá, con el fin de asesorar y orientar convenientemente a su cliente, un imprescindible enfoque interdisciplinario.

En tal sentido y según la magnitud y/o naturaleza de la tarea por abordar, los equipos deberían estar integrados por alguno (s) de estos especialistas: ingenieros ambientalistas, ingenieros expertos en el tratamiento de residuos peligrosos; o, en su defecto, con experiencia en cuestiones ambientales: ingenieros industriales, ingenieros químicos, bioquímicos, técnicos en higiene y seguridad industrial, abogados especializados en derecho medioambiental, etcétera.

- Un caso práctico

Supondremos la contratación específica a un estudio de contadores, con el fin de evaluar en una cierta empresa (industria química de mediana dimensión) la situación de su actividad con relación al impacto que provoca en el medio ambiente. Se aclara que la empresa no ha recibido denuncias por contaminación y la decisión que nos ocupa se ha tomado por sus autoridades de forma unilateral

Las etapas por cumplir por los profesionales serán, en nuestra opinión, las siguientes:

- I. Etapa de evaluación integral a la situación de la empresa; y
- II. Etapa de desarrollo de auditoría(s) propiamente dicha(s).

Vale aclarar, que la ejecución de la etapa II supondrá aceptada la Carta de Contratación elaborada luego de completada la etapa I. de diagnóstico; en la que se ha previsto desarrollar auditorías específicas en aquellos sectores operativos que hayan presentado vulnerabilidades al cuidado del medio ambiente (alta probabilidad que exista algún tipo de emisión contaminante).

Veamos entonces las acciones para cada etapa:

- Para la etapa I.

I.1. Armar un equipo de auditoría con al menos un profesional especialista en contaminación medioambiental; asignando tareas y responsabilidades concretas a cada miembro del equipo evitando disfuncionales superposiciones;

I.2. Reconocimiento general de la organización relevando sus actividades y en particular aquellas estructuras operativas productivas, comerciales y logísticas.

I.3. Tomar conocimiento de las normas ambientales —leyes nacionales, normas provinciales o disposiciones municipales— referidas a la conservación y defensa del medio ambiente que sean aplicables a la organización; incluso normas propias de control interno y de gestión de calidad, estas últimas íntimamente vinculadas al tema medioambiental.

I.4. Inspeccionar sobre el terreno (in situ) actividades, poniendo el foco en aquellas que se considere generan o puedan generar diversas formas de contaminación, así como los sistemas de control instalados asociados a ellas para supervisarlos, es decir evaluando sus aptitudes preventivas y/o mitigantes.

En suma, se valorará si el funcionamiento del sistema de control interno en la materia; incluso su formalización escrita mediante un manual, gráficos o señalética en los distintos sitios operativos —previniendo, instruyendo— es satisfactorio; pero además comprobando si se respetan y cumplen las normas y procedimientos establecidos, y si existen y funcionan adecuadamente los controles clave específicamente diseñados en o los manuales.

Por ejemplo, comprobar el auditor:

- Cumplimiento de exigencias de los clientes y también del ente hacia sus proveedores;

- Cumplimiento de estándares de fabricación, logística, empaque, etcétera, y pertinentes controles de calidad (Normas ISO 14000);

- Nivel de capacitación del personal perteneciente a las áreas inspeccionadas de las responsabilidades ambientales, esto es: eficacia para la rápida detección, identificación y control de daños causados tanto a propios como a extraños, riesgos asumidos y consecuencias presentes y futuras de tipo social, legal, económico y financiero;

- Averiguar cómo trata la organización los denominados materiales o residuos peligrosos: generación, almacenaje y tratamiento: que puede consistir en reprocesado o reciclado total o de partes recuperables; o destrucción total por empresas autorizadas.

I.5. Preparar un informe dirigido a las autoridades (Directorio / Socios) de la empresa, en el que conste: situación general de la empresa, ponderando las evidencias obtenidas una vez cumplidos los pasos 1.3. y 1.4., con el propósito de determinar:

a) Para las actividades cuyo funcionamiento se haya estimado satisfactorio, recomendar se persista y aún se procure mejorar lo necesario, sobre las prevenciones y los controles ya instalados;

b) Respecto de las actividades en las que se han detectado deficiencias: debilidades de control interno infringiendo normas ambientales, proponer realizar auditorías específicas de sus sistemas, procesos y/o funcionalidades.

A continuación de este apartado, deberán listarse las susodichas actividades o situaciones concretas, especificando en qué ha(n) consistido la(s) debilidad(s) del control interno detectada(s) y el o los impactos provocados en el medio ambiente; incluso, en su caso, recomendando una pronta acción.

Por ejemplo: Se ha observado en el Galpón N° 2 - Sección E, un elevado stock de

desechos sólidos de producción —estimado visualmente en 28 tn.— calificados por el Jefe de Producción Ing. XX como peligrosos. Su precaria ubicación a cielo abierto y deficiente acondicionamiento, está expuesto a derrames. El solo aspecto y olor delata su peligrosidad.

Recomendamos por lo tanto que, más pronto que tarde, se lo acondicione en pallets aislándolo del suelo, y se envuelva cada pallet en film plástico fuerte y aislante. Además, se informe de la situación a la Gerencia de "Gestión & Ambiente" —con copia a Auditoría Interna— para que proceda en adelante conforme lo normado internamente para el "tratamiento de residuos peligrosos".

II. Etapa de desarrollo de la auditoría seleccionada.

Este aspecto de la contratación —tal como lo expresamos anteriormente— dará comienzo una vez que se haya autorizado la Carta de Contratación que deberá incluir una precisa referencia en qué sector(s) de la organización ha resultado necesario practicar una auditoría con el fin de precisar donde existen fallas y por tanto el daño emergente al medio ambiente, mencionando —una vez redactado el informe conclusivo— qué disposiciones normativas se están infringiendo.

Por ejemplo, el contenido de la precitada referencia podrá ser del siguiente:

- un programa de las áreas, sistemas o actividades seleccionados para intervenirlos;
- fechas de comienzo y fin (estimadas) de las respectivas auditorías;
- un cronograma de avance a desarrollar en cada una de las áreas seleccionadas; y
- los procedimientos de auditoría a aplicar: tiempos y alcances de cada uno.

Seleccionado el sector en el cual se ha decidido intervenir, los pasos que indicativamente se recomiendan son:

1. Inspeccionar el auditor designado acompañado de un experto en cuestiones ambientales, la secuencia del proceso productivo u operativo elegido, prestando atención a aquellos pasos o etapas donde se aprecie la existencia de una fuente —real o potencial— generadora de material —líquido y/o sólido y/o gaseoso— claramente contaminante.

2. Verificar los criterios y procedimientos seguidos por el responsable (s) de ese sector para: detectar, clasificar y controlar (aun mitigando) las distintas formas de la contaminación producida; determinando la razonabilidad y eficacia de estos. (Si no estuviese designado un responsable tomar debida nota para destacarlo en el informe final de la auditoría).

3. Constatar la existencia, autorizaciones y controles de documentación fabril indispensable como ser: partes de producción incluyendo niveles de desperdicio y mermas; vales de consumo, remitos por movimiento de desperdicios (origen y destino); tratamiento de chatarra; etcétera.

4. Averiguar si hubo oportuno(s) informe(s) elevado(s) a la Gerencia de "Gestión & Ambiente" consignando: 1) la importancia y/o urgencia (en su caso) del foco contaminante detectado; 2) posibles efectos colaterales; 3) normativas incumplidas tanto propias (de control interino) como del ámbito jurisdiccional aplicable: nacional, provincial, municipal;

5. Verificar si en el sector existen registros históricos de siniestros producidos por contaminación y si hubo seguimiento de ellos; y, lo que es más importante, si se han tomado en su momento acciones solucionando en forma definitiva o solo momentánea, precaria o preventiva.

6. Presentar el informe final en el cual se organicen las siguientes principales secciones:

I. Observaciones.

Descripción del Sector (o sectores) en el cual se ha detectado el funcionamiento defectuoso generador de emisiones contaminantes; especificando sus características y efectos colaterales reales o potenciales.

II. Recomendaciones o sugerencias.

- aconsejar técnicamente las reparaciones o reformas necesarias y, en caso de gravedad de la forma de contaminación advertida, exhortar que sean realizadas sin más demora.

- Especificar cuáles son las normas internas (de control interno) o nacionales, provinciales o municipales que se están infringiendo y las posibles sanciones que pueden recaer sobre la firma.

V.3. La auditoría medioambiental y el Informe del Auditor sobre los Estados Contables

En principio, deben diferenciarse dos situaciones muy distintas:

- si se trata de una auditoría anual o subperiódica para dictaminar sobre los estados contables; o

- una auditoría específica contratada para evaluar la situación del ente respecto del cuidado del medio ambiente.

En el primer caso, las situaciones de incumplimiento de normas de respeto del medio ambiente no deberían influir en el Informe sobre los estados contables; a menos que de los procedimientos rutinarios de auditoría realizados: cuestionarios, inspecciones oculares, análisis de documentación pertinente, etcétera; surgiesen y de gravedad, dando lugar a lo que se comenta en el siguiente apartado:

- evidencias de situaciones vinculantes de la empresa, que ameriten la constitución de pasivos ciertos o contingentes asociados con posibles multas o juicios, máxime si aquellas se estimare que son significativas; y

- fallas o debilidades del control interno detectadas respecto cuestiones ambientales.

Naturalmente, si la empresa nada hubiese registrado y/o no estuviese dispuesta a ninguna mención al menos en notas, el auditor, previa ponderación de los importes en juego, posibilidad de acaecimiento de acciones legales de terceros y su magnitud, así como otras circunstancias, decidirá si debe tomar salvedad o no; incluso un párrafo de énfasis.

Por lo demás, y más aún si fuera el caso, recomendará en su Carta a la Gerencia se optimice la atención en las cuestiones ambientales cumpliendo las respectivas normas de control interno; y en caso de que estas no existan redactadas o sean insuficientes, proceder a subsanar estos aspectos sin más demora.

En el segundo caso cuando se trate de una auditoría específica contratada para evaluar la cuestión ambiental, remitimos al amable lector a todo lo allí desarrollado en el capítulo precedente, donde desarrollamos "Un caso práctico".

VI. Conceptos relacionados con el cuidado del medio ambiente que las empresas deberían difundir

Tanto a través de manifestaciones de la doctrina como de la pionera práctica de algunas empresas, resumimos a continuación qué conceptos referidos a acciones en pro del medio ambiente sería conveniente y en algunos casos necesario como se manifestó anteriormente, incluir ya sea en la Memoria de los Directores, o en la Sección Notas a los Estados Contables, o en algún tipo de información específica complementaria: cuadros y/o gráficos y/o imágenes.

Veamos, aunque enunciativamente:

- Inversiones en activos fijos afectados a la preservación, protección y recuperación de impactos medioambientales.
- Erogaciones relacionadas con la investigación y desarrollo de procesos y/o productos y/o envases y/o embalajes no contaminantes, reciclables, biodegradables, etcétera.
- Erogaciones en consultorías especializadas en impactos medioambientales.
- Erogaciones efectuadas en trabajos, suministros y servicios orientados a la eliminación o reducción posible de residuos tóxicos sólidos y/o producción de efluentes: líquidos, sólidos, semisólidos, o gaseosos contaminantes.
- Estrategia futura en materia medioambiental y en particular políticas proyectadas a seguir.
- Pasivos ciertos, contingencias probables o inciertas en su caso, expuestas en los estados contables.
- Incentivos o exigencias de parte de las autoridades ya cumplidas o en curso de cumplimiento.
- Actitudes y/o acciones de frente a la comunidad en la que la empresa desarrolla su actividad: beneficios atendidos y cumplidos, y en cumplimiento frente a reclamos; expectativas; canales permanentes de comunicación.

VII. Información medioambiental: posibles interesados

Tanto a nivel de regulares lectores de estados contables como de quienes hayan solicitado auditorías específicas, pueden mencionarse los siguientes:

- Gobiernos nacional, provincial, municipal y el autónomo de la Ciudad de Buenos Aires.
- Organismos internacionales (BID; Bco. Mundial; etc.).
- Empresarios que deseen adherir a la causa medioambiental y actuar en su empresa, mejorando así su reputación. Por otra parte, los mercados financieros necesitan evaluar los riesgos y oportunidades que enfrentan las empresas por los problemas ambientales, sociales y de gobernanza, ya que estos afectan el valor empresarial. Tanto es así que ya hay NIIF sobre sostenibilidad que en la actualidad son proyectos y se reciben comentarios hasta 29/07/2022.
- Accionistas o inversores (máxime si son del exterior).
- Clientes o proveedores (máxime si son del exterior).
- Entidades crediticias y/o aseguradoras.
- Sindicatos vinculados con la actividad.- Asociaciones barriales vecinas al ente en particular.

VIII. La RT 37 modificada por la RT 53 y la cuestión ambiental

A continuación, desarrollamos los distintos capítulos de la norma, advirtiendo que hemos incorporado a ellos nuestros comentarios.

VIII.1. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero

VIII.1.a. Normas para su desarrollo. Introducción

Consideramos muy oportuna la novedosa inclusión de este encargo profesional, en momentos en que el reclamo social —nacional e internacional— por el cambio climático se percibe, como nunca antes, con mayor preocupación; reclamando mayor acción y compromiso principalmente de líderes políticos, así como de otros poderes fácticos.

Vale mencionar en dicho sentido, que el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), acaba de publicar un informe alertando —una vez más— sobre

los graves daños humanos y materiales que ya mismo está causando el cambio climático, destacando particularmente la alarmante velocidad a la cual estos perjuicios están aumentando, batiéndose continuamente marcas de frecuencia y devastaciones.

Se está en riesgo —nos dicen— de que las condiciones se hagan tan extremas, que vastas superficies de nuestro planeta se vuelvan inhabitables al igual que algunas zonas urbanas.

En efecto, y para incluir esta inquietante introducción, resulta innegable ya el efecto que tales emisiones del tipo GEI —principalmente el dióxido de carbono (CO₂) y metano (CH₄) también de alto impacto negativo —(calculado en un 15%)—, causan en la degradación del medio ambiente.

A propósito de este tema, "cuarenta importantes referentes de nuestro país, pertenecientes a diferentes sectores y con amplia trayectoria en cuestiones ambientales en todos los casos, emitieron un documento conjunto que alerta acerca de la falta de atención de la dirigencia nacional ante la emergencia climática y ambiental. Advirtieron que el desinterés actual por el tema tendrá consecuencias en el corto y mediano plazo, lo cual volverá más dolorosa aún la superación de la actual crisis económica y social.

"La Argentina se encuentra alejada del debate internacional en temas tan significativos como la descarbonización, la transición energética y el cambio hacia una economía verdaderamente sostenible. Mientras a escala global el debate se presenta de modo acelerado e irreversible, en nuestro país parece ensombrecido por la escasa lucidez de quienes deberían analizar y planificar frente a estos temas trascendentales".

Por otra parte, el documento no omite destacar "que resulta imprescindible frenar la deforestación y resguardar los humedales que son esenciales para conservar tanto la biodiversidad como nuestros paisajes", y asimismo ser invalorable reservorios de agua dulce.

Finalmente destaca el mismo documento muy en especial, en el sentido de que "las regulaciones ambientales bajo ningún modo implican límites a las inversiones. En efecto, en los países desarrollados hay abundantes regulaciones y un estricto cumplimiento de normas ambientales y esto no solo no entorpece las inversiones, sino que, por el contrario, las promueve" (4).

Retomando el tema de la norma profesional...

Como todo encargo de aseguramiento, podrá ser emitido bajo seguridad razonable (criterios aplicables satisfactorios) o seguridad limitada (seguridad negativa en el sentido de ausencia de significativas evidencias de incumplimiento).

Sin embargo, como se trata de un tema muy específico y de características científico-técnicas para las cuales los profesionales en ciencias económicas no estamos formados, será necesario que el contador por intervenir ante un encargo de esta naturaleza, en primer lugar, estudie y trate de interpretar las reglas que la RT ha elaborado —admitimos de cierta complejidad— teniendo presente, no obstante, que serán una indispensable guía para el éxito de su trabajo y a la vez cobertura legal llegado el caso.

A continuación, destacamos sumaria y sucintamente los aspectos más relevantes de la norma —que respetamos y compartimos— combinándolos con algunas reflexiones nuestras.

- El profesional contador deberá determinar antes de aceptar el encargo: quien (persona o ente), con qué finalidad y bajo qué marco de cumplimiento (normas) está solicitando el encargo en cuestión, a saber: si lo necesita para elevarlo a un ente público o un controlador particular; o solo para sí (control interno) o bien para un interesado (un inversor como potencial socio).

- El contador no debería aceptar el encargo si no tiene cierta experiencia en otros trabajos similares o, al menos, en materia de GEI; salvo que cuente con un experto de su confianza dispuesto a colaborar con él asesorándolo y siempre bajo su exclusiva responsabilidad (la del contador).

- El contador se abstendrá de pronunciarse o retirarse del encargo si, comenzada la tarea, su comitente le inspirase desconfianza en su proceder o no aportase todas las evidencias y manifestaciones escritas que la resolución recomienda solicitar. Lo propio si el comitente impusiera restricciones o condiciones que signifiquen limitaciones a su alcance.

- El contador deberá obtener una declaración escrita del contratante del encargo (la entidad o el cliente), en la cual manifieste que comprende y asume responsabilidad por el control interno implementado (o no en su caso) respecto de las emisiones de GEI; de los parámetros técnicos para monitorear sus emisiones y mitigación, y asimismo estar en condiciones de generar una declaración de su estado carente de incorrecciones significativas (o en su caso, la existencia de ellas).

- El contador deberá evaluar la susodicha declaración escrita y en particular respecto del monitoreo y situación actualizada de las emisiones de GEI, sirviéndole de base fundamental para emitir una conclusión favorable dentro de un rango de máxima (seguridad razonable), o de mínima (seguridad limitada), o desfavorable en su caso.

VIII.1.b. Normas sobre informes

Como en anteriores encargos, la resolución recuerda que estos informes deberán incluir todos los indispensables aspectos que le son atinentes; y, asimismo, los generales de ella en la medida que sean aplicables contemplados en los capítulos II.C.; III.A. ii; y V.A.ii.

En síntesis, los elementos que deberán consignarse son:

- Identificación a la declaración de GEI emitida por la entidad contratante; especificando período o períodos e información cubierta por el aseguramiento; así como, en su caso, que otra información ha quedado excluida de conclusiones.

- Identificación de los criterios que sean aplicables; cómo se puede acceder a ellos y si únicamente los usuarios del informe pueden hacerlo. Asimismo, podrá restringir el uso del informe a quien lo haya solicitado o ante quien deba presentarse.

Finalmente, sugerimos consultar los modelos que ha preparado el Informe del CENCyA N° 22, Capítulo V.D. Encargo de aseguramiento sobre declaración de gases de efecto invernadero, en sus versiones: Seguridad razonable y Seguridad limitada.

IX. Principal legislación nacional vigente en materia ambiental

Sugerimos consultar la página del Gobierno Nacional "Normativa Ambiental", la cual brinda un amplísimo panorama normativo, a partir de la "ley de leyes" la Constitución de la Nación Argentina; Santa Fe, Paraná, 1994; arts. 41 y 43.

También podrán consultarse la Norma ISO 14001 que es la única certificable, que permite diseñar, implementar y mejorar en forma sostenida un Sistema de Gestión Ambiental y, en consecuencia, el desempeño efectivo de la organización respecto de su ambiente.

Existe la norma IRAM ISO 14001:2015 que proporciona a las organizaciones un marco de referencia para proteger el medio ambiente y responder a las condiciones ambientales cambiantes, en equilibrio con las necesidades socioeconómicas.

X. Bibliografía profesional

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal; Comisión de Estudios de Auditoría; Informe N° 28; Auditoría de Medio Ambiente; Buenos Aires, diciembre de

1996.

MONTOUSSE, Luis y FERNÁNDEZ, Pedro, "Las Auditorias Orientadas a la minimización de residuos y emisiones", Revista del Instituto de Auditores Internos de España, ps. 46 a 50, mayo 1995.

XI. Apéndice

1. Valioso paradigma de principios de respeto medioambiental de una empresa argentina

POLÍTICA AMBIENTAL Rev.: A

Fecha: 14/02/2022

En SEISMEGA SA somos generadores de energía proveniente de fuentes 100% renovables a partir del uso de combustible biomasa y quienes la integramos nos comprometemos a:

- Generar energía Térmica y Eléctrica de forma limpia y responsable.
- Prevenir los impactos ambientales que nuestra actividad pueda provocar.
- Afianzar nuestro compromiso con el cuidado del ambiente a través de certificaciones que lo avalen.
- Cumplir con la legislación ambiental vigente y todos los requisitos legales que nos alcancen.

Por ello, nuestro esfuerzo debe enfocarse en:

- Promover la participación y compromiso de todos los trabajadores, y otras partes interesadas en la mejora continua ambiental, a través de programas, formación y sensibilización, que conduzcan a una mejor actuación frente a nuestro entorno.
- Cumplir con la legislación y reglamentación vigente en materia de ambiente, así como con todos aquellos otros requisitos que la empresa suscriba.
- Implementar un programa de capacitación, sensibilización y concientización a los trabajadores en temas referidos al ambiente.
- Implementar un programa de uso racional del agua.
- Implementar un programa de manejo y acopio de insumos.
- Implementar un programa para el manejo y disposición de residuos industriales.
- Implementar un programa para el vuelco responsable de efluentes líquidos.
- Implementar un programa para el control de emisiones al ambiente contribuyendo así al desarrollo sostenido y sustentable de nuestra región y de nuestro país de forma responsable con la sociedad y el ambiente.

Ing. Ariel López Mato

Director

(1) Fuente: Lic. VÁSQUEZ, Patricia I., "Residuos Industriales Peligrosos", Diario La Nación, 30/01/1998.

(2) Redactando este trabajo nos enteramos de la asombrosa "resiliencia de la naturaleza" que se operó en la provincia de Corrientes. En efecto y gracias a las abundantes lluvias, se comprobó la espectacular recuperación de los Esteros del Iberá y cercanías —en poco menos de 90 días—, que fueran afectados por incontrolables incendios en 2022 (luego soportar tres años de persistentes sequías) ¡que llegaron a comprometer aproximadamente el 12% de la superficie provincial!

(3) Me pareció oportuno traer a colación la breve y sustancial información tomada de la

página web de Wikipedia. En abril de 1968 se reunió en Roma un grupo pequeño de científicos, políticos, que provenían de países distintos, invitados por el italiano Aurelio Peccei y el escocés Alexander King, para hablar de los cambios que se estaban produciendo en el planeta como consecuencia de acciones humanas. Dos años más tarde el club de Roma estaría creado y legalizado bajo legislación suiza. Treinta años más tarde, el Club de Roma contará entre sus filas con más de 100 "especialistas" de 52 países, habrá publicado más de 21 informes de "sumo interés" ambiental y mantendrá una posición importante en el ámbito ambiental, reconocida internacionalmente. Es necesario destacar que después de la publicación del Informe sobre los límites del desarrollo por Donella Meadows en 1972, se desató el inicio de un movimiento que sería conocido como ecología política y otras corrientes político-filosóficas derivadas tales como el ecofeminismo o el ambientalismo. El nuevo informe del Club of Rome titulado "2052: Una proyección para los próximos 40 años" sobre las posibilidades de mantener el aumento de temperatura por debajo de los 2 °C al establecer que "Las concentraciones de CO₂ en la atmósfera van a seguir creciendo y causarán un aumento de 2°C en el año 2052". Es importante destacar que las predicciones del informe original "The Limits of Growth" de 1972, consideradas alarmistas en su momento, fueron revisadas por la Universidad de Melbourne en 2014, y casi todas curvas previstas se han cumplido con mucha exactitud. El nuevo informe "2052: Una proyección para los próximos 40 años" sigue la misma línea, pero con escenarios nuevos y actualizados.

(4) Diario La Nación de Buenos Aires; "La agenda ambiental pendiente de la Argentina", columna editorial del 18/04/2022.