

**MEDIOAMBIENTE: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA,
HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL DE LA GESTIÓN
AMBIENTAL**

XIX
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA

Áreas de investigación: Auditoría

Eduardo Herrerías Aristi

Universidad Nacional Autónoma de México,
Facultad de Contaduría y Administración
eha_conta@yahoo.com.mx

Arturo Sámano Coronel

Universidad Nacional Autónoma de México,
Facultad de Contaduría y Administración
asamano1977@hotmail.com



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración



MEDIOAMBIENTE: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA, HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL DE LA GESTIÓN AMBIENTAL

Resumen

En la búsqueda de soluciones viables al complejo problema medioambiental que enfrentamos actualmente a nivel mundial, diversas organizaciones internacionales y nacionales, gobiernos, instituciones públicas y privadas, asociaciones, etc., han aportado instrumentos útiles para el control de las causas y efectos que inciden en el medioambiente.

Se han desarrollado investigaciones orientadas a la gestión ambiental; generando un marco de referencia que contiene las bases, razones, motivos, fundamentos y objetivos para el control medioambiental. En un enfoque de las Ciencias Sociales se destaca la aportación de la contabilidad ambiental y la aplicación de la Auditoría Ambiental como herramienta auxiliar. En este sentido, surge una especial relevancia en su objetivo de contribución, partiendo de un marco teórico, basado en antecedentes relevantes, exponer las propuestas de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en contraste con la deontología de la materia y lo correspondiente a la auditoría ambiental por parte de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente. Resultado de ello, se plantean las propuestas que ayuden a resolver en el área del medioambiente, lo que compete a la contabilidad y auditoría ambiental.

Palabras clave: Medioambiente, Contabilidad y Auditoría.



MEDIOAMBIENTE: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA, HERRAMIENTAS PARA EL CONTROL DE LA GESTIÓN AMBIENTAL

Introducción

Para el ser humano, el respeto y atención al medioambiente resulta ser principio rector para la existencia, supervivencia y preservación de los seres vivos que habitan el planeta Tierra.

Cualquier daño ambiental, por la fuerza de la naturaleza o por el ser humano, que se genere repercute notablemente a los diversos ecosistemas. El daño humano al medioambiente puede ser evitado por él mismo o mediante acciones preventivas, de mitigación, restaurativas y correctivas.

De esta forma, en una tendencia global de responsabilidad socio-ambiental, individuos, países, Gobiernos, empresas y diversos organismos no gubernamentales han buscado diversas soluciones científicas, jurídicas, sociales y políticas. Se han realizado estudios analíticos, normativos, acuerdos, protocolos, mecanismos participativos y de colaboración, sistemas tecnológicos, técnicos administrativos, contables y financieros, entre otros. En seguimiento a ello, los países y diversos actores involucrados han asumido compromisos y determinado responsabilidades.

En el campo técnico-científico a través de las diversas investigaciones se han identificado los recursos naturales, los factores y fuentes contaminantes que inciden en el medioambiente, en el agua, aire, suelo y producción energética; lo cual ha permitido la creación de nuevas tecnologías para mitigar el impacto ambiental.

Bajo un enfoque de las Ciencias Sociales, se han desarrollado, investigaciones y aportaciones orientadas a las propuestas para control de la gestión ambiental; generando un marco de referencia que contiene las bases, razones, motivos, fundamentos y objetivos para el control medioambiental. Por un lado, la aportación de la contabilidad ambiental, proporciona la técnica para el manejo de los costos e información de los estados financieros medioambientales con base a la normatividad internacionalmente aceptada; y en otro, la aplicación de la Auditoría Ambiental como instrumento auxiliar, provee de la técnica para la revisión sistemática, toma de decisiones y seguimiento a todas las acciones en el tema de medioambiente.

Derivado de ello, la Contabilidad resulta ser una herramienta útil que contribuye a la necesidad de cuantificar, registrar, informar respecto recursos naturales, financieros, humanos, técnicos, de servicios, de comunicación, así como, de costos y pasivos, todo ello relativo al medioambiente.

Por su parte la Auditoría como herramienta auxiliar, aporta el grado de certeza y credibilidad de los elementos descritos, para constituirse en garante ante la propia entidad y sociedad en general.



La Auditoría Ambiental, se encamina a la captación, registro, reporte e informe de resultados. Asimismo, conforme a su acepción, ha sido definido como un proceso metodológico, proceso sistemático, revisión sistemática que implica una evaluación, documentada, periódica y objetiva en las organizaciones.

Al respecto, instituciones como la ONU y OCDE, también han identificado las fortalezas que aportan la contabilidad ambiental y la auditoría ambiental, a partir de un conjunto de herramientas para dar solución y orientación a las acciones emprendidas en pro del medioambiente.

En lo referente a México, es destacable que a través de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA); se consideren procesos de auditoría ambiental, la cual determina que constituye una de las herramientas técnicas para identificar las áreas ambientalmente críticas de una instalación empresarial y sus procesos, permitiendo formular soluciones técnicas y de gestión apropiadas.

Por lo expuesto, consideramos la pertinencia de contrastar las sugerencias de la ONU y de la OCDE en el aspecto contable, con las normas y reglamentos que señalan los profesionistas de la materia, y finalmente refiriéndonos a los criterios señalado en nuestro país a través de la PROFEPA.

Marco teórico

En la actualidad la Contaduría como área de conocimiento, se ha involucrado en temas y problemáticas que involucran al medioambiente, desarrollándose una nueva línea de investigación y de contribución a las soluciones desde su ámbito de aplicación; el perfil del Licenciado en Contaduría se define como el experto financiero y, como tal, es autoridad profesional en el entorno económico y monetario, de la obtención, aplicación y proyección de los recursos financieros de los sujetos de la economía, en las áreas de contabilidad, contraloría, tesorería, auditoría, finanzas y fiscal, a través de la planeación, el análisis, la crítica, la interpretación y la investigación¹.

La necesidad de esta profesión en la sociedad y las organizaciones, abren la posibilidad de la contabilidad y la auditoría en una orientación ambiental, como la herramienta de fortalecimiento a las acciones, planes y programas en la prevención, restauración y control de la gestión ambiental.

En este sentido, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en su Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD); a través del grupo Intergubernamental de expertos en normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes (ISAR), ha dedicado gran atención a cuestiones relacionadas con la Contabilidad Ambiental, llevando a cabo diversos estudios tanto a nivel nacional como empresarial. Establece como objetivo prestar asistencia a las empresas, a los órganos normativos y a las organizaciones con actividades de normalización sobre el método que se

¹ Perfil del Licenciado en Contaduría, Plan 2012. Facultad de Contaduría y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México. [En línea]. Disponible en: <http://www.fca.unam.mx/contaduria>. [2014].



considera más adecuado para incluir en los estados financieros y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medioambiente.

Dicho método, está centrado en identificar y establecer la necesidad de contabilizar los costos y las obligaciones ambientales. En lo relativo a la Auditoría Ambiental, el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), se promueve la denominada gobernanza ambiental que hace hincapié en garantizarla a nivel nacional, regional y mundial para atender las prioridades ambientales que han sido acordadas a nivel mundial.

Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), continuacolaborando con los países para avanzar en los trabajos y subsanar algunas de las deficiencias más importantes de información y contribuir a la implementación de un sistema de contabilidad ambiental y económica. Así mismo, las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales, tiene el objetivo común de los gobiernos suscritos, en fomentar las contribuciones positivas al progreso económico, medioambiental y social que pueden tener las empresas multinacionales, y reducir al mínimo las dificultades que causar sus diversas actividades. Esto implica establecer y mantener un sistema de gestión medioambiental adecuado para la empresa.

Para el contexto de México, la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA); define a la auditoría ambiental como la herramienta técnica para identificar las áreas ambientalmente críticas de una instalación empresarial y sus procesos, permitiendo formular soluciones técnicas y de gestión apropiadas. Establece un programa Nacional de Auditoría Ambiental, que consiste en una serie ordenada de actividades necesarias para fomentar la realización de auditorías ambientales. El ingreso al programa es de carácter voluntario².

Contabilidad ambiental

En las aportaciones del área de conocimiento de la Contaduría en la actualidad, las empresas cuentan con muchos procedimientos y técnicas, para optimizar sus recursos. En un enfoque propositivo y de contribución en la solución de los problemas del medioambiente, varias herramientas están estrechamente relacionadas con las funciones de la contabilidad.

De esta forma la contabilidad ambiental nace de la necesidad referida a la forma de cuantificar, registrar e informar los daños causados al medioambiente y las acciones preventivas o correctivas necesarias para evitarlas. La búsqueda de soluciones exige a las empresas, instituciones, gobiernos y sociedad allegarse del conocimiento del problema.

Esto implica describir el impacto de hoy sobre el futuro, en términos de conocer, identificar, denominar, mensurar, divulgar, reportar y comunicar. Es entonces aquí donde la relación con la contabilidad surge y aporta en materia ambiental.

² Programa Nacional de Auditoría Ambiental. Procuraduría Federal de Protección al Ambiente. 2014. [En línea]. Disponible en: http://www.profepa.gob.mx/innovaportal/v/26/1/mx/programa_nacional_de_auditoria_ambiental.html [2014].



Se puede definir la contabilidad ambiental como el conjunto de instrumentos y sistemas que permiten a la empresa medir, evaluar y comunicar su actuación ambiental a lo largo del tiempo³. Para la Environmental Protection Agency (EPA) de Estados Unidos, la contabilidad ambiental se clasifica en tres tipos:

Tabla No. 1 Clasificación de la Contabilidad Ambiental según EPA		
Tipos de contabilidad medioambiental	Enfoque	Usuario
<p>a) Contabilidad nacional Es una medida macroeconómica. El término está referido a la economía nacional. Por ejemplo: El término contabilidad medioambiental puede ser usado en unidades físicas o monetarias de acuerdo al consumo de recursos naturales de la nación renovables o no. En este contexto ha sido denominada la “contabilidad de recursos naturales”.</p>	Macroeconomía, economía nacional	Externo
<p>b) Contabilidad financiera Relacionada con la preparación de los estados financieros que están basados de acuerdo a los Financial Accounting Standards Board (FASB) y a los Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Referida a la estimación e información de las responsabilidades ambientales y los costos desde un punto de vista financiero.</p>	La Empresa	Externo
<p>c) Contabilidad gerencial o de costos Proceso de identificación, recolección y análisis de información, principalmente internos. Dirigido a la administración de costos, en especial en las decisiones administrativas en el ámbito de producción y otros.</p>	La Empresa, departamentos, línea de producción, etc.	Interno

Por el autor, basado en la clasificación de EPA.

En este sentido, la contabilidad ambiental es:

- El reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional.
- La identificación separada de los costos e ingresos afines al medioambiente dentro de los sistemas contables convencionales.
- La toma de acciones para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional.
- El desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos.
- El desarrollo de nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas.

³Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa. Agencia Europea del Medio Ambiente. 1999. (En línea). Disponible en <http://www.forumambiental.org/pdf/contab.pdf> [2014].



En este aspecto, la contabilidad ambiental diferirá de la tradicional en que esta primera estará orientada a las medidas de protección al medioambiente, pretenderá medir todos los recursos de capital natural comprometidos en el proceso productivo.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Contabilidad ambiental

A través de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD); se conformo el grupo Intergubernamental de expertos en normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes (ISAR), el cual se ha dedicado a cuestiones relacionadas con la Contabilidad Ambiental. A través del establecimiento de las directrices sobre el método más adecuado para la contabilidad financiera y la presentación de informes, se busca como objetivo prestar asistencia a las empresas, a los órganos normativos y a las organizaciones con actividades de normalización sobre el método que se considera más adecuado para incluir en los estados financieros y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medioambiente, tales como:

Costos ambientales. Abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa.

Activos ambientales. Comprendidos como los costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros porque satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos.

Pasivos ambientales. Obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en que se incurrirá para liquidar el pasivo, los "pasivos ambientales" se denominan "reservas para pasivos ambientales".

Por capitalizar. Se entiende el registro de un costo ambiental como parte integrante de un activo conexo, o bien su reconocimiento como un activo separado, según proceda.

Estados financieros medioambientales. Una parte medular está centrada en la divulgación de información relativa a los costos y pasivos ambientales. Admitiendo que se reconozca, se mida adecuadamente y se divulgue de forma apropiada mediante el sistema de información convencional.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Contabilidad ambiental

En su documento, Las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales; establece recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales. Enuncian principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables. El objeto de establecerlas es garantizar que las



actividades de esas empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.

La normatividad contable internacional y el medioambiente

El primordial objetivo de la contabilidad en su enfoque ambiental, es suministrar información sistematizada y fundamentada en registros técnicos que informe respecto recursos naturales, financieros, humanos, técnicos, de servicios, de comunicación, así como, de costos y pasivos, relativo al medioambiente que lleva a cabo un ente privado o público. Para ello deberá realizar registros en sistemas y procedimientos técnicos adaptados a la diversidad de operaciones que pueda realizar un determinado ente; clasificar operaciones registradas e interpretar los resultados.

De acuerdo a ello, se adoptan diversos lineamientos en la forma y fondo de la generación de esta información contable; mejor conocida como las Normas de Información Contable (NIC's), definidas como el conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado importante en la presentación de la información financiera.

Establecen prácticamente la forma en la que el contador deberá efectuar su actividad y consiste en una serie de lineamientos que se aplican de manera general donde cada contador deberá considerar la forma adecuada en la que los mismos deberán ser integrados y considerados en el proceso contable de la organización. El contador con base en sus conocimientos será el encargado de conformar ese sistema de forma tal que cumpla con todos los aspectos que señala la normativa con el objeto de que la información sea útil y a partir de ello se le considere confiable, relevante, comprensible y comparable

La filosofía de las Normas de Información Financiera (NIF) es generar una situación armónica en cuanto a la aplicación práctica de la contaduría en el nivel local y al mismo tiempo homologar los criterios con la normativa internacional, obteniendo con ello una convergencia. Cabe mencionar como antecedente la armonización de la información contable, acordada en 1973, con representantes de Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido, especialistas y profesionales en la materia se realiza un acuerdo encaminado a la formación de normas contables internacionales. Se crea el Comité de Normas Internacionales Contables (IASC) como organismo emisor de NICs (Normas Internacionales Contables) que refieren la información de estados financieros y la forma en que deben aparecer dichos estados.

De igual manera, los intentos mundiales de lograr un cierto grado de armonización contable de carácter público proceden tanto de la ONU como de la OCDE, organismos en los que, como es conocido, participan los correspondientes países por medio de sus respectivos gobiernos, razón por la que se califican a dichas manifestaciones de normalización pública.



Ambas instituciones se han ocupado inicialmente de la armonización de la contabilidad pública y posteriormente, se abordó el ámbito empresarial.

La regulación contable surgió, en ambos organismos, como subproducto de un intento normativo más amplio, que pretendía el control sobre la actuación de la empresa multinacional y una de cuyas principales manifestaciones es el establecimiento de normas comunes para la información contable, al objeto de favorecer la comparabilidad y de obligar de alguna manera a estas empresas a poner claramente de manifiesto sus datos, tanto financieros como no financieros.

En materia de medioambiente se identifican la NIC's relativas, que habrán de orientar la generación de información financiera bajo los lineamientos y consensos internacionalmente aceptados, en dicha materia:



Tabla No.2.
Normas Contables Internacionales (NICs) en materia medioambiental⁴

SOBRE ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES:

NIC -16. Establece que deben ser catalogado como activos medioambientales, aquellos que se adquieran por motivos de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el resto de los activos.

SOBRE RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES:

NIC-16. Suponen un componente del costo, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la Entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo. En consecuencia, las provisiones para restaurar daños medioambientales, se capitalizan como un mayor importe en libros del inmovilizado al que se refieren desde que la Entidad se encuentra obligada a efectuar la restauración.

NIC-37. Nombra como obligación implícita aquella que es consecuencia de las actuaciones de la propia Entidad en las que, debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a “Políticas Empresarias de Dominio Público” o a una declaración suficientemente concreta, la Entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a “aceptar” cierto tipo de responsabilidades y, como consecuencia de lo expuesto haya creado expectativas válidas frente a terceros afectados con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Establece que los potenciales reembolsos que se puedan recibir de terceros deben reconocerse como un “ACTIVO INDEPENDIENTE”, cuando sea prácticamente segura de recepción.

De la misma forma requiere que las “PROVISIONES”, se descuenten al “Valor Presente”, cuando el efecto del valor temporal del dinero sea relevante.

No obstante lo anterior la NIC-37 no permite la creación gradual de tales costos. Sin embargo conforme a la NIC-16, se considera que forma parte del costo inicial de un INMOVILIZADO, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y traslado del Activo y restablecimiento del emplazamiento en que se ubica.

Conforme a esta norma, se ha de tener en cuenta una nueva legislación, cuando exista evidencia objetiva suficiente de que se llegará a promulgar, lo que en ocasiones no ocurrirá hasta que la nueva legislación se haga efectivamente obligatoria.

CINIIF 1. Sobre “Cambios en Pasivos Existentes, por desmantelamiento, restauración y similares”, dicha interpretación afecta a los cambios en la valoración de cualquier pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similares que se haya reconocido, como parte del costo de un elemento Inmovilizado Material, conforme con la NIC-14, y como pasivo, de acuerdo con la NIC-37.

⁴ El primer portal en español de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF-IFRS. Cronología IASC-IASB. 2013. (En línea). Disponible en: <http://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>.



De manera interna ,en relación con la normativa contable, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., con más de 30 año, emitió normatividad contable, bajo la denominación Principios de Contabilidad Generalmente aceptada (PCGA).

Posteriormente, a partir de 2004, es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) emite normatividad contable en el país, con la denominación de Normas de Información Financiera (NIF). La emisión de NIF busca esa armonización de las normas locales en los diversos sectores de nuestra economía así como la coordinación y convergencia con las Normas de Información Financiera (IFRS, International Financial Reporting Standard) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, International Accounting Standard Board).

De esta manera, la normatividad mexicana en materia ambiental se compone de NIF y las Interpretaciones (INIF), Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) y de manera supletoria NIIF, como son:

- NIF A-7 Presentación y Revelación.-Que establece las normas aplicables a la presentación y revelación de la información financiera, contenida en los estados financieros y sus notas.
- NIF A-1.-Estructura de las Normas de Información Financiera establece que la presentación de información financiera se refiere al modo de mostrar adecuadamente en los estados financieros y sus notas, los efectos de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad. Implica un proceso de análisis, interpretación, simplificación, abstracción y agrupación de información en los estados financieros, para que estos sean útiles en la toma de decisiones del usuario.
- Boletín C-9⁵ Pasivos, Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes y Compromisos.- Que pretende establecer reglas particulares de valuación, revelación de activos y pasivos contingentes y proporcionar reglas para revelación de compromisos contraídos por la entidad como parte de sus operaciones cotidianas.

Auditoría Ambiental

La EPA define auditoría ambiental como “examen sistemático, documentado, periódico y objetivo, por entidades reglamentadas, de operaciones y prácticas relacionadas con el cumplimiento de requisitos ambientales”. Aquí resulta explícito que los criterios preestablecidos son de orden ambiental y la EPA circunscribe su campo de aplicación a “entidades reglamentadas”, o sea, a todas las organizaciones cuyas actividades puedan causar alguna forma de impacto ambiental y que, por ello, estén sujetas a control gubernamental.

⁵[Instituto Mexicano de Contadores Públicos.](#) Normas de Información Financiera (NIF) 2013, Editorial: IMCP. México, D., F., 2013, págs.869-896.



Lo anterior advierte la coincidencia en que la Auditoría Ambiental, es un examen sistemático, documentado y objetivo, sobre la entidad a revisar, y permite su verificación de conformidad con el propio sistema de gestión, control y evaluación ambiental. En otras palabras, es la herramienta utilizada para verificar si el sistema para efectos de medioambiente, está funcionando adecuadamente.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la auditoría ambiental

La Declaración del Milenio aprobada en la Cumbre del Milenio de las Naciones Unidas celebrada en septiembre de 2000. Los Objetivos de desarrollo del Milenio (ODM), ocho ambiciosos objetivos que se intenta alcanzar para 2015, se basan directamente en las actividades y metas incluidas en la Declaración del Milenio.

El Sistema de las Naciones Unidas está ayudando a los países a mejorar sus capacidades para cumplir los Objetivos de desarrollo del Milenio (ODM). Para apoyar este esfuerzo colectivo, se han diseñado una serie integral de servicios que dan apoyo a las estrategias de desarrollo nacional basadas en los ODM. Estos servicios se apoyan sobre tres pilares:

- Realización de diagnósticos y planificación de inversión para los ODM (asistencia técnica y financiera requerida para alcanzar los ODM en el largo plazo)
- La ampliación de opciones y elección de políticas (reformas y marcos sectoriales e intersectoriales necesarios para acelerar el crecimiento con equidad y que promueven el desarrollo humano a largo plazo), y
- Fortalecimiento de la capacidad nacional (para permitir una distribución eficiente de los servicios a nivel nacional y subnacional.)

En lo relativo a la Auditoría Ambiental, el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), se promueve la denominada gobernanza ambiental que hace hincapié en garantizarla a nivel nacional, regional y mundial para atender las prioridades ambientales que han sido acordadas a nivel mundial.

La División de Legislación y Convenciones Ambientales - DELC (por sus siglas en inglés) tiene como tarea fundamental la implementación del Derecho y las Políticas Ambientales, liderando las siguientes funciones del PNUMA en: promover el desarrollo progresivo y la implementación del derecho ambiental como respuesta a los desafíos ambientales; en particular, apoyando a los Estados y a la Comunidad Internacional a fortalecer su capacidad para desarrollar e implementar marcos legales; y Apoyar la implementación de los Acuerdos Multilaterales Ambientales (AMUMAs) por las partes y facilitar las interrelaciones y sinergias, respetando la autonomía legal de los acuerdos y las decisiones tomadas por sus respectivos grupos gobernantes, implementándose la práctica de auditorías ambientales que promuevan mejorar la gestión ambiental de los estados miembro.



Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Auditoría ambiental

Las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales; en su directriz relativa a medioambiente propone que las empresas deberán tener debidamente en cuenta, en el marco de las disposiciones legales y reglamentarias y de las prácticas administrativas de los países en los que ejercen su actividad y teniendo en consideración los acuerdos, principios, objetivos y normas internacionales relevantes, la necesidad de proteger el medioambiente y la salud y la seguridad públicas y de realizar, en general, sus actividades de una manera que contribuya al objetivo más amplio del desarrollo sostenible.

Esto implicara establecer y mantener un sistema de gestión medioambiental adecuado para la empresa, donde se incluya el registro y evaluación de información adecuada y puntual relativa al impacto de sus actividades sobre el medioambiente, la salud y la seguridad; fijación de metas cuantificables y, en su caso, de objetivos relacionados con la mejora de sus resultados medioambientales, incluyendo la revisión periódica de la pertinencia continua de estos objetivos; y el seguimiento y el control regulares de los avances en el cumplimiento de los objetivos o metas en materia de medioambiente, salud y seguridad.

La normatividad de la Auditoria internacional y el medioambiente

En el contexto de México, la política ambiental, tiene una historia de apenas tres décadas a pesar de que ya desde la Constitución de 1917, en su artículo 27, se sentaban las bases para su desarrollo, al acondicionar la utilización de los recursos naturales al interés de la nación.

En 1988 se promulgó la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA), que complementada con los reglamentos en materia de Impacto Ambiental, Residuos Peligrosos, Prevención y Control de la Contaminación de la Atmósfera, Prevención y Control de la Contaminación General por Vehículos Automotores que circulan en el D.F. y los municipios de su zona conurbada, y contra la contaminación originada por la emisión de ruido, introdujo nuevos elementos sobre control, seguridad y participación social.

La Procuraduría Federal de Protección al Ambiente "PROFEPA" es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT) con autonomía técnica y operativa. Tiene como tarea principal incrementar los niveles de observancia de la normatividad ambiental, a fin de contribuir al desarrollo sustentable y hacer cumplir las leyes en materia ambiental. Y es en este ámbito donde proviene su ejercicio profesional.

El Programa Nacional de Auditoría Ambiental tiene el objetivo principal de que las organizaciones que se incorporen a él efectivamente protejan el ambiente y esto quede demostrado al alcanzar una certificación ambiental. En la actualidad se dirige principalmente a las siguientes actividades que interactúan con el ambiente: empresas de cualquier tamaño y ramo, tanto públicas como privadas; centros educativos; municipios; unidades de manejo ambiental; hotelería y hospitales.



El artículo 36 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente considera que las *Normas Oficiales Mexicanas* en materia ambiental serán emitidas por la Secretaría de Medioambiente y Recursos Naturales para garantizar la sustentabilidad de las actividades económicas, y para el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales.

Así también el artículo 37 bis de la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente establece que dichas normas son de cumplimiento obligatorio en el territorio nacional.

A la fecha contamos, por su intención con las siguientes Normas Oficiales: en materia de aguas residuales (3); en materia de medición de concentraciones (5); en materia de fuentes fijas (16); en materia de fuentes móviles (10); en materia de residuos peligrosos y de manejo especial (19); en materia de protección de flora y fauna (32); en materia de suelos (6); en materia de contaminación por ruido (4); en materia de impacto ambiental (9); Normas Comisión del Agua (15); en materia de pesca (1); en materia de lodos y biosólidos (1) y en materia de metodologías (1). En total 122.

La PROFEPA, hasta el año 2012, se ha desempeñado atendiendo a los siguientes 3 ejes: normatividad (legal, administrativa, científica y técnica), evaluación (impacto ambiental, riesgo e identificación de daños) y ejecución (Auditor Coordinador y sector industrial). Marca para el desarrollo de la auditoría ambiental, las siguientes etapas: plan de auditoría, visita de campo, entrega de reporte, post-auditoría, certificación y en su caso, refrendo correspondiente.

El auditor coordinador, a efecto de practicar una auditoría ambiental, debe contar con la participación multidisciplinaria, es decir, con profesionistas especializados en contaminación del agua, del aire, por ruido, del suelo y subsuelo, por materiales y residuos peligrosos y no peligrosos, en riesgo, y respuesta a emergencias ambientales, recursos naturales y legislación ambiental.

Normas Internacionales de Auditoría Ambiental

Como apoyo a la función del auditor ambiental se han emitido una serie de normas de auditoría de carácter internacional y regulaciones en la materia en las legislaciones de cada país, que contienen el procedimiento de auditoría y los lineamientos.

Tales como las Normas Internacionales de Auditoría Ambiental (NIAs) que contienen los principios básicos, conocimientos técnicos esenciales y lineamientos relacionados a la Auditoría de estados Financieros de cualquier entidad. El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) ha tenido como objetivo proporcionar las directrices de aplicabilidad general a todas las auditorías de las entidades pequeñas y que ayuden al auditor a ejercer a su juicio profesional con respecto a la aplicación de NIAs.

Las Normas de Auditoría generalmente aceptadas pueden considerarse como los requisitos de calidad para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Han constituido y constituyen en la mayoría de países el soporte obligado de las actividades que conducen Contadores Públicos.



Las normas son emitidas en dos series separadas: La de Servicios de Auditoría (NIAs) y la de Servicios Afines (NIAs/SAs).

NIA 200.- Norma Internacional de Auditoría (ISA) que refiere a las responsabilidades del auditor al realizar una auditoría financiera de estados financieros de acuerdo con las NIA. Establece el conjunto objetivos del auditor independiente, y explica la naturaleza y el alcance de una de auditoría diseñada para permitir al auditor independiente para lograr esos fines. También se explica el alcance, la autoridad y la estructura de la NIAs, e incluye se establecen los requisitos de las responsabilidades generales de la independencia del auditor aplicable en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir con las NIAs. El auditor independiente se conoce como “el auditor” en lo sucesivo.

A nivel nacional, y en el proceso de soluciones medioambientales, en México, se han creado asociaciones civiles, instituciones, legislaciones y normas oficiales mexicanas en diversos tópicos medioambientales, celebrando convenios internacionales de coordinación, participando en foros internacionales, Es miembro de los distintos organismos de protección medioambientales, de Contaduría Ambiental y de Auditoría Ambiental como son la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), **International Accounting Standards Board** (IASB) y la El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC).

La ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Medio Ambiente (artículos 38 y 38 BIS) establece el proceso voluntario de autorregulación ambiental, el productor, la empresa u organización decide someterse a la realización de auditoría. Esta auditoría ambiental básicamente consiste en la realización de un examen metodológico de sus operaciones respecto de la contaminación y el riesgo que genera, asimismo se analiza el cabal cumplimiento de la normatividad ambiental, de los parámetros internacionales y buenas prácticas de operación e ingeniería aplicables, con el fin de identificar medidas preventivas y correctivas necesarias para proteger el medioambiente.

La organización que de manera voluntaria decida someterse a Auditoría Ambiental deberá seleccionar un auditor ambiental debidamente acreditado. A su vez que las empresas durante este proceso deberán asumir los costos en los que incurran durante su permanencia en el mismo, derivados de la contratación del Auditor Ambiental que requieran, del cumplimiento de los planes de acción y del mantenimiento del Desempeño Ambiental. Los términos de referencia para la realización de Auditorías Ambientales describirán:

- La metodología que de manera enunciativa y no limitativa, pueden ser: planeación, ejecución y elaboración del informe.
- Los requisitos y parámetros para evaluar los niveles de Desempeño Ambiental.
- Las materias que deberán ser verificadas por el Auditor Ambiental, de acuerdo al giro de la Empresa, tamaño y complejidad de su actividad o proceso de producción.
- Procedimiento y requisitos para elaborar un Reporte de Desempeño Ambiental.
- Procedimiento para evaluar el desempeño de los Auditores Ambientales.
- Términos de Referencia serán emitidos a través de normas mexicanas.



- Las Auditorías Ambientales y la Autorregulación tendrán como propósito la observancia de los principios de políticas ambientales.

La obtención de un Certificado comprenderá las siguientes etapas: solicitud de certificado; presentación del informe de auditoría ambiental; plan de acción y certificación.

Hallazgos

- 1) La ONU y la OCDE, conscientes de la importancia del medioambiente han emitido criterios contables encaminados a evaluar el desempeño de medioambiental de las empresas nacionales y multinacionales de sus países miembros y establecen directrices.
- 2) En México el proceso de soluciones medioambientales se ha orientado a crear asociaciones civiles, instituciones, legislaciones y normas oficiales mexicanas en diversos tópicos medioambientales, celebrando convenios internacionales de coordinación, participando en foros internacionales. El Estado mexicano es miembro de los distintos organismos de protección medioambiental, de Contaduría Ambiental y de Auditoría Ambiental.

Conclusiones

- 1) El marco de referencia donde converge la Auditoría ambiental como *Control Nacional* (refiriéndose a recursos naturales, técnicos, humanos y de servicio), *Control Empresarial* con calidad certificada como socialmente responsable y *Gestión ambiental* para manejo de recursos, toma de decisiones y acciones, propicia soluciones específicas a la problemática medioambiental.
- 2) El papel que desempeña el profesional contable resulta ser de trascendencia en materia de Auditoría Ambiental en el manejo eficaz de recursos internos e internacionales que destinan los países en materia ambiental, orientando, identificando, cuantificando, divulgando, reportando impactos ambientales.
- 3) La auditoría ambiental resulta ser el instrumento auxiliar, útil y concurrente en la atención multidisciplinaria para evaluar y controlar, desde el punto de vista de la teoría, técnica y práctica de la Contaduría, Administración e Informática, en las funciones, compromisos, planes y programas relacionados al control ambiental.
- 4) La emisión de NIF busca esa armonización de las normas locales en los diversos sectores de nuestra economía, así como la convergencia con las Normas de Información Financiera (IFRS, International Financial Reporting Standard) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, International Accounting Standard Board).

Recomendaciones

- 1) La Contaduría aporta y contribuye con sus procesos contables de control, evaluación a la gestión medioambiental.
- 2) La Contaduría mediante la aplicación de la Auditoría Ambiental está encaminada, entre otros objetivos a: obtener el reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos; la identificación separada de los costos e ingresos asignados a planes y programas de control ambiental; la adopción de acciones para crear iniciativas tendientes a evitar y mitigar los efectos negativos al medioambiente; desarrollar formas de medir e



informar los resultados de esos planes y programas para cumplir con propósitos internos y externos; establecer nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas, orientándose a las medidas de protección al medioambiente evaluando los recursos de capital natural comprometidos en el proceso productivo.

3) El ejercicio y aplicación sistemática de la auditoría ambiental tiene como objetivo fundamental aportar información fidedigna sobre los resultados cuantitativos y cualitativos de la Administración de recursos financieros, humanos, materiales y servicios de apoyo asignados para el control ambiental. Esa información se requiere para la toma de decisiones de carácter preventivo y correctivo en la ruta del control ambiental.

Bibliografía

Accounting for the environment. Second Edition. Primera edición publicada en 1993. Segunda edición publicada en 2001, reimpresión 2002. Traducción al español: Samuel Alberto. Colección: Textos universitarios. Área: Contabilidad y finanzas. Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA). Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. [En línea]. Disponible en: <http://www.contadores-aic.org/index.php?node=832> [2013].

Agencia de Protección Ambiental de Estados Unidos (EPA). Herramientas para la gestión ambiental racional. Bureau of International Recycling; 2004. [En línea]. Disponible en: <http://www.epa.gov/wastes/conservation/materials/ecycling/conference/resource/guide-esm-spanish.pdf> [2013].

Contabilidad y auditoría ambiental. Septiembre, 1999. Reimpresión: febrero de 2001, abril de 2003, junio de 2004. Segunda edición: Bogotá, D.C., mayo de 2006.

Environmental Protection Agency (EPA). Financial Accounting Standards Board (FASB) . Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). [En línea] Disponible en: <http://www.epa.gov/espanol/> [2013].

Federación de Expertos Contables Europeos (FEE). Auditoria. [En línea]. Disponible en: <http://www.fee.be/>. [2013].

Federación Internacional de Contadores (IFAC). Información general. [en línea]. Disponible en: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf [2013].

Gómez Fontanills, David. Directrices, normas y guías internacionales. Capítulo 4. 2013. [En línea]. Disponible en: http://www.eoi.es/wiki/index.php/Directrices,_normas_y_gu%C3%ADas_en_Responsabilidad_Social_y_Sostenibilidad_Empresarial. 2013.



Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Principios de Contabilidad 2010. [En línea] Disponible en: <http://imcp.org.mx/normatividad/normas-de-auditoria/durante-mas-de-30-anos-la-comision-de-principios-de-contabilidad-cpc-del-instituto-mexicano-de-contadores-publicos-a-c-imcp-fue-la-encargada-de-emitir-la-normatividad-contable-en-nuestro-pais#.UoBSunBLN0Y>. [2013].

Organización para la Cooperación y el Desarrollo. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Normas y Procedimientos de Auditoría. [En línea]. Disponible en: www.oecd.org/dataoecd/0/50/2085708.pdf [2013].

Organización de las Naciones Unidas. Cumbre de la tierra. 1997. [En línea]. Disponible en: <http://www.un.org/spanish/conferences/cumbre&5.htm> [2013].

Sánchez, Luis Enrique. Auditorías ambientales. 2002. [En línea]. Disponible en: <http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/cd29/auditorias.pdf> [2013]

Sistemas de gestión ambiental, ISO 14.001; 2004. [En línea]. Disponible en: http://www.uco.es/sae/archivo/normativa/ISO_14001_2004.pdf [2013].

Sanz Santolaria Carlos Javier. Armonización contable mundial: Principales organismos. Universidad de Zaragoza, Departamento de Contabilidad y Finanzas. 2012. [en línea]. Disponible en: http://www.unizar.es/centros/eues/html/archivos/temporales/05_AIS/AIS_05_12.pdf [2013].

Vázquez Gálvez Felipe Adrián. La evaluación del desempeño ambiental. 2010. [En línea]. Disponible en: <http://www.uacj.mx/Publicaciones/sf/num8/resena.htm>.

XV Congreso Nacional de Estudiantes Universitarios de Auditoría. "La contabilidad y el problema medioambiental". Universidad de concepción. Facultad de CS. Económicas y administrativas. Trabajo ganador del Concurso Académico del XV Congreso Nacional de Estudiantes Universitarios de Auditoría. Manuel Bravo Urrutia. Ciudad Universitaria, 1997.

