

ISSAI 5120

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para más información visite www.issai.org

INTOSAI



Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.: +45 3392 8400 • FAX: +45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Sinopsis

Una Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) puede efectuar una auditoría de índole ambiental cuando está investida de un mandato para auditar la regularidad (financiera y de conformidad).¹ No es necesario tener un mandato de auditoría del rendimiento para efectuar una auditoría de índole ambiental. Es posible que una EFS considere que su experiencia y competencias más importantes estén en la auditoría de los aspectos financieros y de la conformidad. En ese caso, sería lógico que se basara en esa experiencia para efectuar la auditoría de las actividades de índole ambiental. El presente documento ilustra las maneras en que se pueden efectuar auditorías de índole ambiental utilizando como marco la auditoría de la regularidad de los aspectos financieros y de conformidad.

La elaboración e implantación de políticas y obligaciones ambientales representa costos cada vez más altos para las administraciones públicas. Una EFS debe reconocer que los costos, el pasivo y la desvalorización de los activos de índole ambiental inciden sobre la preparación y auditoría de los estados financieros. El auditor de la regularidad debe evaluar la integridad y exactitud de las cifras declaradas.

El objetivo de una auditoría de los estados financieros es permitir al auditor indicar si, en su opinión, dichos estados fueron preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con un marco establecido para la elaboración de informes financieros. Esos aspectos importantes pueden estar vinculados directamente con los costos, obligaciones, impactos y resultados ambientales. En ese contexto, la auditoría de los estados financieros obliga al auditor a tomar en cuenta las cuestiones ambientales dentro del marco de la auditoría de la regularidad.

¿Qué es una auditoría ambiental?

Por lo general, los contadores y auditores no son asociados al movimiento ecologista. Sin embargo, debido a que suministran información, informes y garantías sobre los cuales la empresa privada y el gobierno con frecuencia basan sus decisiones, con creciente frecuencia son llamados a participar en el ámbito ambiental. La influencia que ejercen los contadores y los auditores deriva de su acceso a la información financiera y a la información sobre el rendimiento. Su función consiste en analizar, notificar y comunicar información sobre la cual se basan las decisiones y con la cual se evalúa el rendimiento. Desempeñando esa función, pueden fomentar una mayor transparencia y mejores decisiones relativas a la aplicación de recursos y el impacto de las actividades de la empresa sobre los resultados ambientales sin distorsionar las normas contables existentes.

En su documento, *“Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental”*, el Grupo de Trabajo sobre Auditoría del Medio Ambiente (GTAMA) identificó tres tipos de auditoría en los que pueden abordarse cuestiones ambientales.² Se trata de las auditorías financieras, las auditorías de conformidad y las auditorías del rendimiento.

Durante una auditoría financiera o de estados contables, pueden incluirse, entre otros, los siguientes asuntos medioambientales:

iniciativas para prevenir, disminuir o remediar daños al medio ambiente;

¹ Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental del GTAMA, párrafo 124.

² Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental del GTAMA de la INTOSAI, 2000.

la conservación tanto de los recursos sostenibles como la de los no sostenibles;
las consecuencias de la violación de las leyes y regulaciones medioambientales; y
las consecuencias de responsabilidad de depósito de garantía impuesta por el Estado.

La auditoría de conformidad relacionada con asuntos medioambientales debe contribuir a proporcionar la garantía de que las actividades gubernamentales se llevan a cabo en conformidad con las leyes, normas y políticas medioambientales relevantes, tanto en el ámbito nacional como (cuando sea pertinente) internacional.

La ejecución de la auditoría del rendimiento de actividades medioambientales debe incluir:

la garantía de que los indicadores de rendimiento con respecto a asuntos medioambientales (en caso de que se hallen presentes en informes públicos contables) reflejen de manera justa el rendimiento de la entidad fiscalizada; y
la garantía de que los programas medioambientales se ejecutan de manera económica, eficiente y efectiva.³

Si bien en este documento se examinan las auditorías ambientales y las auditorías de la regularidad, se reconoce que es posible abordar las auditorías del desarrollo sostenible con un enfoque similar al que se describe en este trabajo. Invitamos al lector a consultar el documento del GTAMA de la INTOSAI, *“Desarrollo Sostenible: papel de las Entidades de Fiscalización Superior”*, para obtener más información al respecto.⁴

¿Por qué se examina esta cuestión?

En la Sexta Reunión del GTAMA de la INTOSAI que tuvo lugar en abril de 2000 en Ciudad del Cabo, Sudáfrica, se plantearon las dificultades de efectuar una auditoría ambiental en el marco de un mandato de auditoría de la regularidad (financiera y de conformidad). Ése era el caso sobre todo para las entidades fiscalizadoras superiores que no están investidas de un mandato específico para efectuar una auditoría del rendimiento o cuando las competencias y la experiencia de la entidad fiscalizadora superior se concentran principalmente en el área de la auditoría de la contabilidad o de la conformidad.⁵

En la Séptima Reunión del GTAMA de la INTOSAI celebrada en septiembre de 2001 en Ottawa, Canadá, un documento de debate destacó la pertinencia de esa cuestión para las actividades de todas las EFS. Asimismo, el Grupo de Trabajo juzgó que era por lo tanto importante seguir trabajando en esta área para elaborar un documento más detallado que ilustre la manera en que se puede aplicar un enfoque de auditoría ambiental a las actividades de finanzas y de la conformidad de una EFS.

El presente documento es una guía sobre la manera en que se efectúan las auditorías ambientales aplicando prácticas de auditoría de la regularidad (financiera y de conformidad).

³ El documento Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental del GTAMA de la INTOSAI, 2000, describe más detalladamente los distintos tipos de auditorías del rendimiento que pueden realizarse (párrafo 210).

⁴ www.environmental-auditing.org.

⁵ Los resultados de 1977 de la encuesta del GTAMA de la INTOSAI muestran que el número de EFS que están investidas de un mandato restringido parece estar disminuyendo con los años, a medida que las EFS aumentan su capacidad y obtienen nuevos mandatos. La encuesta indicó que 94% de las EFS tienen algún tipo de mandato para efectuar auditorías ambientales.

Auditoría de la regularidad

El documento de la INTOSAI “*Código de Ética y Normas de Auditoría*”⁶ establece que el ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión (del rendimiento).

Una auditoría de regularidad (según se define en las normas de auditoría de la INTOSAI) comprende los elementos siguientes:

la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros;

la certificación de la Cuenta General del Estado;

la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras, así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;

la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos;

la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada; y

el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto.

Las normas de auditoría establecen que la auditoría o fiscalización operacional o de gestión (de rendimiento) significa una auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas;

el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y

el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

El documento reconoce asimismo que en la práctica puede haber una coincidencia entre la auditoría de regularidad y la operacional o de gestión, y que en tales casos la clasificación de una auditoría concreta dependerá del propósito fundamental de la misma.

Por consiguiente, la auditoría de la regularidad abarca la auditoría financiera y de la conformidad. La conformidad de una auditoría de la regularidad puede guardar relación con la conformidad con las normas contables y/o la conformidad con las leyes y tratados medioambientales pertinentes.

⁶ Normas de Auditoría de la INTOSAI, junio de 1992.

Auditoría financiera

Finalidad de los estados financieros

Los estados financieros deben suministrar información sobre la condición financiera, rendimiento y flujo de caja de una entidad que pueda facilitar la toma y evaluación de decisiones relativas a la asignación de recursos. Concretamente, los estados financieros en el sector público deberían proporcionar información útil para la toma de decisiones y demostrar que una entidad ha rendido cuentas sobre sus recursos.⁷

Por lo general, las administraciones públicas (o sus entidades constitutivas) tienden a evitar la inclusión de cuestiones ambientales en sus estados financieros. Sin embargo, hay una sensibilización creciente sobre la necesidad de reflejar, en los estados financieros, las cuestiones de costos, cumplimiento y rendimiento vinculadas con las políticas y las obligaciones ambientales.

Estados financieros anuales de 2002–2003 de la United Kingdom Atomic Energy Authority (UKAEA)

Los estados financieros de 2002–2003 de la United Kingdom Atomic Energy Authority incluyen la información siguiente:

un informe sobre el rendimiento basado en un índice de rendimiento ambiental (un indicador numérico que fomenta la gestión ambiental de primera calidad). Los planes de gestión ambiental vigentes en la UKAEA apoyan su certificación según las normas ambientales ISO 14001;

un informe sobre los elementos principales de la restauración ambiental de todos los sitios responsabilidad de la UKAEA; e

informes detallados de los costos de la clausura y restauración de centrales nucleares, y cálculo de las estimaciones de costos.

Objetivos de una auditoría

La auditoría de los estados financieros permite al auditor indicar si, en su opinión, dichos estados fueron preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con un marco establecido para la elaboración de informes financieros.⁸

Cuestiones ambientales

Las cuestiones ambientales están cobrando importancia para un número creciente de administraciones públicas, entidades y consumidores de estados financieros. Algunos organismos operan en sectores en los cuales las cuestiones ambientales pueden tener gran relevancia para los estados financieros.

El organismo International Auditing Practices Committee (IAPC) define las cuestiones ambientales en el contexto de una auditoría de regularidad de la manera siguiente:

⁷ International Public Sector Accounting Standard IPSAS1: Presentation of Financial Statements, elaborado por International Federation of Accountants, mayo de 2000.

⁸ Norma internacional de auditoría ISA 200: Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements (objetivo y principios generales en materia de auditoría de estados financieros).

- (a) las iniciativas cuyo objetivo es prevenir, reducir o subsanar los daños causados al medio ambiente o asegurar la conservación de recursos renovables y no renovables (dichas iniciativas pueden ser voluntarias, prescritas por leyes o reglamentos ambientales o bien estar estipuladas por contrato);
- (b) las consecuencias de las infracciones a las leyes y reglamentos medioambientales;
- (c) las consecuencias de los daños ambientales causados a terceros o a recursos naturales; y
- (d) las consecuencias de la responsabilidad indirecta impuesta por la ley (por ejemplo: responsabilidad por los daños causados por los propietarios anteriores).⁹

Hasta la fecha, los profesionales de la contabilidad y la auditoría se han concentrado en el pasivo ambiental. Aunque los estados financieros de un organismo pueden mencionar los activos inmuebles (evaluados según el mismo método que los demás bienes), últimamente la atención se ha concentrado en el “patrimonio ambiental”, es decir en los bienes naturales que no son fuente de recursos pero que desempeñan una función ecológica, tales como los hábitat, la lucha contra las inundaciones, el control climático y otras funciones que no tienen valor económico sino, por ejemplo, un valor estético o sanitario. La idea es que los organismos deben rendir cuentas no sólo ante sus accionistas, sino también ante la sociedad sobre la manera en que han gestionado el medio ambiente. La inclusión de los activos medioambientales en los estados financieros todavía se encuentra en una fase embrionaria y el sector privado ha tomado la delantera en ese campo.

Principio de caja o principio de devengo

En el sector público, la elaboración de informes o comunicación de resultados se caracteriza por una serie de prácticas que se sitúan entre el principio de caja y el principio de devengo. En todo el mundo, las administraciones públicas adoptan diversas prácticas de comunicación que se inscriben en esa gama.¹⁰

El método del principio de caja consiste en reconocer las transacciones y eventos en el momento en que se recibe o efectúa un pago en efectivo o en equivalentes de efectivo. El resultado financiero global del periodo se mide como la diferencia entre el efectivo recibido y el efectivo pagado. El estado financiero principal es el estado de flujo de efectivo.

En comparación, el método del principio de devengo consiste en reconocer las transacciones y otros eventos en el momento en que tienen lugar (y no sólo cuando se recibe o efectúa un pago en efectivo o mediante un equivalente de efectivo). Los elementos incluidos en un estado financiero según el principio de devengo son los activos, los pasivos, los activos netos y el patrimonio neto, los ingresos y los gastos.

El presente documento examina las repercusiones que tienen las cuestiones ambientales sobre los estados financieros que han sido preparados utilizando ambos métodos contables y lo que debería tener en cuenta una Entidad Fiscalizadora Superior a la hora de auditar los estados financieros.

⁹ International Auditing Practice Statement 1010: The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements, marzo de 1998.

¹⁰ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices, mayo de 2000.

Repercusiones de las cuestiones ambientales sobre los estados financieros

Principio de caja

Las cuestiones ambientales pueden repercutir sobre los estados financieros que han sido preparados utilizando el principio de caja. Sin embargo, esos efectos son limitados, pues este método se basa en el reconocimiento de repercusiones ambientales durante el ejercicio en curso (mediante pagos específicos y, en los estados de pérdidas, mediante pagos especiales). Las repercusiones ambientales no necesariamente se limitan a períodos específicos y a veces deben ser objeto de proyecciones. Por consiguiente, los auditores podrán considerar elaborar una metodología para examinar los impactos de las actividades en las cuestiones ambientales para períodos de duración superior al ejercicio en curso examinado.

Las cuestiones ambientales pueden influir sobre los flujos de caja de una entidad durante el período de informe. Asimismo, es posible que haya repercusiones ambientales cuando un informe de cumplimiento es incluido en un informe financiero gubernamental. Un ejemplo sería el caso de una entidad que tiene la obligación de demostrar que acata las leyes y reglamentos ambientales. El no acatamiento puede ser constatado mediante detalles precisos o informes especiales preparados según los principios de auditoría financiera y de conformidad.

Derrame de petróleo del Apollo Sea — República Sudafricana

A mediados de la década de 1990, un derrame de petróleo sobre las costas occidentales de la República Sudafricana contaminó algunos de los puntos más bellos de esa región tan popular entre los turistas por la belleza de sus paisajes.

La responsabilidad por ese derrame fue compartida por varias instituciones gubernamentales. Sin embargo, la póliza de seguro para recuperar los costos dependía de un ministerio en particular cuyos estados financieros se preparan siguiendo el método del principio de caja.

Se requería suministrar información adicional sobre diversos elementos, tales como pérdidas, pasivos y pasivos eventuales. Debido a que el pago de las cuentas a los proveedores de servicios y la finalización de la reclamación de indemnización por el siniestro se prolongaron durante varios periodos contables, la revelación del costo real en las cuentas de caja no era concluyente. Asimismo, era necesario tener en cuenta continuamente el efecto sobre la información suplementaria que debía ser revelada. Esto significó que los auditores tuvieron que supervisar la situación durante un cierto número de periodos contables, hasta que fue resuelta la reclamación de indemnización, incluso cuando se estaba aplicando predominantemente el principio de caja.

La aseguradora ofreció una indemnización de 15 millones de rands basándose en las diferentes cifras conocidas, mientras que un análisis global demostró que los diversos organismos habían incurrido en un gasto de aproximadamente 25 millones de rands. Como la responsabilidad era compartida por diversos organismos, esas consideraciones eran pertinentes para diversas auditorías.

En este caso, la Entidad Fiscalizadora Superior pudo formular comentarios sobre el conjunto de los costos del accidente ecológico y sobre las cuestiones de coordinación entre los diversos organismos en un informe especial, lo cual hubiera podido no ser adecuado si se hubieran realizado auditorías separadas para cada organismo.

Existen otros ejemplos en los que un auditor puede tener en cuenta el hecho de que, si bien es posible que una cuestión particular no revista importancia en el marco de un único organismo, sí puede ser de peso cuando se consideran varios organismos. Por ejemplo, es posible que la gestión energética eficaz dentro de un solo organismo no sea importante, pero si se trata de una serie de organismos, podría permitir realizar ahorros considerables.

Auditoría de la regularidad y cuestiones ambientales — Polonia

Las auditorías de la regularidad (financiera y de conformidad) efectuadas por la Cámara Suprema de Control de Polonia abarcaron una amplia gama de cuestiones y de resultados ambientales, tales como:

la implantación de un programa de plantación forestal;
un programa de protección ambiental y saneamiento de tierras que habían sido objeto de explotación minera (industria del sulfuro);
el cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de las disposiciones del Convenio de Helsinki; y
la recaudación y utilización de derechos y multas por la salinización de las aguas de superficie.

Implantación de un programa de plantación forestal

Después de la auditoría de este programa de plantación forestal, la Cámara Suprema de Control presentó un informe al Parlamento sobre las siguientes deficiencias:

falta de condiciones favorables para la implantación eficaz del programa;
ausencia de una política común para la ordenación forestal y espacial;
coordinación ineficaz entre ministerios gubernamentales;
escasez de recursos financieros; y
utilización incompleta e inadecuada de los fondos asignados al programa.

Perforación y mantenimiento de pozos — Zimbabwe

Se trata de una auditoría de un fondo denominado District Development Fund (DDF) cuyo objetivo era, entre otros, suministrar agua potable a comunidades rurales profundizando los pozos que pertenecen a las poblaciones locales y que están situados en sus tierras. Algunas de las deficiencias comunicadas al Parlamento fueron:

el sistema de gestión y de control financiero no era propicio para las operaciones provinciales de perforación;
los servicios de perforación eran realizados por personas fuera de la competencia del DDF; y
el DDF sólo había logrado producir 45% de la producción prevista en el transcurso del periodo auditado.

Principio de devengo

Las cuestiones ambientales pueden repercutir de diversas maneras sobre los estados financieros elaborados según el principio de devengo. Existen normas de contabilidad internacionales que toman en cuenta los principios generales relativos al reconocimiento, medición y comunicación de las cuestiones ambientales en un informe financiero.¹¹ Por consiguiente, las EFS podrían elaborar normas de auditoría compatibles con esas normas de contabilidad internacionales, en conjunción con sus propios organismos nacionales de contabilidad.

Las leyes y reglamentos ambientales pueden incluir la obligación de asentar una desvalorización de activos y la necesidad de reducir su valor contable.

¹¹ Por ejemplo, la ISA 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets establece consideraciones generales que se aplican al reconocimiento y comunicación de reservas y pérdidas, incluyendo aquellas derivadas de cuestiones ambientales. Se incluyen, asimismo, ejemplos de pasivos ambientales.

El incumplimiento de las disposiciones de ley relativas a las cuestiones ambientales, tales como emisiones o eliminación de desechos, puede requerir la contabilización de los trabajos de saneamiento, las indemnizaciones o los gastos legales. Por ejemplo, una entidad que no acata las leyes que combaten la contaminación puede tener que pagar multas o sanciones.

Ciertos gastos de explotación anuales son de índole ambiental. Por ejemplo, los costos de la energía pueden ser considerados un costo ambiental, puesto que la utilización de combustibles fósiles es una fuente de dióxido de carbono y de contaminación del aire.

Puede que algunas entidades tengan que reconocer sus obligaciones ambientales como pasivos en sus estados financieros. Se puede mencionar el ejemplo de las obligaciones asociadas con el cierre de fosas sépticas y las obligaciones de seguimiento y saneamiento relacionadas con explotaciones mineras.

Una entidad puede estar obligada a divulgar una obligación ambiental potencial como pasivo contingente en uno de los casos siguientes:

cuando la obligación potencial depende de un posible acontecimiento futuro;

cuando no se puede hacer una estimación razonable del monto de la obligación actual; o

cuando es poco probable que el cumplimiento de la obligación repercuta sobre los recursos.

Para acatar las normas de contabilidad aplicables, puede ser necesario proporcionar información suplementaria en las notas contenidas en los estados financieros. Ejemplos:

el sector industrial en el cual opera la entidad y las cuestiones ambientales conexas;

el método contable adoptado para los costos ambientales, es decir los elementos incluidos, el momento en que son inscritos como gastos o capitalizados, la manera en que son amortizados respecto al ingreso, etc.;

las multas y sanciones surgidas de la aplicación de la legislación ambiental; y

los pasivos relativos al saneamiento ambiental, incluyendo las incertidumbres relacionadas con la medición, la naturaleza y la fecha elegida.

Independientemente de la importancia creciente asignada a la contabilidad, el método del principio de devengo reconoce no sólo los costos ambientales en el momento en que tienen lugar (cuentas de caja) sino también los elementos tales como el pasivo ambiental, a largo o a corto plazo – por ejemplo, estableciendo reservas financieras en el balance general y divulgando los pasivos contingentes en otro lugar de los estados financieros. El valor de los activos fijos también puede ser ajustado mediante reducciones permanentes del valor, por ejemplo, a fin de reflejar los deterioros ambientales. Las normas en vigor pueden, por lo tanto, tomar en cuenta las cuestiones ambientales, y los auditores disponen de una norma para evaluar la inclusión de las cuestiones ambientales en los estados financieros.

Contabilización de activos de infraestructura clave en Nueva Zelandia

En Nueva Zelandia, el gobierno local se encarga de suministrar importantes servicios ambientales, tales como aprovisionamiento de agua potable, tratamiento y eliminación de aguas servidas y eliminación de desechos sólidos. El gobierno local también administra la aplicación de las principales leyes ambientales.¹²

¹² Las leyes *Building Act* y *Resource Management Act* de 1991 son dos ejemplos.

En 1993, la Entidad Fiscalizadora Superior presentó un informe al Parlamento en la cual concluyó que no se podía dar ninguna garantía sobre la seguridad financiera a largo plazo del gobierno local. Atribuyó esa situación a la falta de conocimiento sobre el estado actual de varios elementos infraestructurales principales y a la falta de planificación estratégica para el mantenimiento y explotación de dichos elementos. Las constataciones del Interventor General se basaron en las auditorías de regularidad efectuadas a escala del gobierno local.

El informe del Interventor General condujo a una modificación de la ley (*Local Government Act*) que obliga a las autoridades locales a evaluar el estado actual de su infraestructura y sus necesidades de servicios futuras (desde el punto de vista de los usuarios y del medio ambiente). Aunque dicha medida fue adoptada sobre todo por razones financieras, también produjo los resultados siguientes:

aumentos significativos de la información disponible sobre activos clave de infraestructura ambiental, tales como sistemas de distribución y tratamiento de agua y aguas servidas;

mejoramiento del mantenimiento a corto plazo de los elementos de infraestructura ambiental y aumento de la inversión a largo plazo para replazarlos, con el fin de responder a las preocupaciones de los clientes y a las normas ambientales; y

mejoramiento del rendimiento de esos sistemas y reducción de los riesgos que representa para el medio ambiente la falla de esos sistemas.

Auditoría de conformidad

Tal como se indica en el párrafo 1, las auditorías de conformidad entran dentro del ámbito de las auditorías de la regularidad, según la definición de la INTOSAI. Las auditorías de conformidad pueden examinar la conformidad de una entidad con una amplia gama de asuntos. Primeramente, pueden examinar el cumplimiento de una entidad con las autoridades financieras y prácticas contables (por ejemplo, controles legislativos como las asignaciones de los gastos de la entidad). En segundo lugar, pueden examinar la conformidad de la entidad con las leyes y tratados medioambientales. Los auditores pueden tener interés en examinar la conformidad con las leyes y tratados, dado que la falta de conformidad con los mismos podría afectar los estados financieros de la entidad. Asimismo, es posible que a los auditores les convenga examinar la conformidad de la entidad en dicho ámbito ya que, además de sus posibles repercusiones en los estados financieros, inevitablemente acarreará gastos y, por lo tanto, podría ser pertinente para el uso más general de los fondos públicos.

Algunas EFS pueden realizar el segundo tipo de auditorías de conformidad en el marco de un mandato de auditoría del rendimiento. Por consiguiente, la conformidad puede examinarse tanto en el marco de un mandato de auditoría de la regularidad como de auditoría del rendimiento.

La inclusión de un informe de conformidad también permite a la EFS evaluar el rendimiento de una entidad en términos de la conformidad. Este tipo de verificación puede ayudar a una administración pública (y a sus entidades) a cerrar la brecha entre las promesas que fueron formuladas y los resultados que fueron obtenidos gracias a sus políticas y programas. Por ejemplo: un ministerio puede recibir el financiamiento necesario para regular actividades ambientales tales como los permisos de explotación forestal. ¿Cuenta con los sistemas necesarios para realizar esa tarea? ¿Está rindiendo cuenta fiel y exacta de sus actividades?

Este tipo de auditoría ambiental puede:

promover la conformidad o aumentar la garantía de conformidad con las políticas y leyes ambientales actuales y futuras;

reducir los riesgos y costos asociados con el incumplimiento de los reglamentos;

evitar gastos gracias a una reducción de desechos y a la prevención de la contaminación; e

identificar los pasivos y los riesgos.

Pagos destinados a la construcción de una autopista y al control de la calidad del agua — Corte de Auditoría de Grecia

La Corte de Auditoría de Grecia sólo efectúa auditorías financieras — no tiene ningún poder directo para realizar “auditorías verdes”. Dicha Corte puede examinar:

- (a) si los fondos públicos serán o fueron utilizados en infracción de los reglamentos ambientales (conformidad); y
- (b) si los fondos públicos destinados a la protección del medio ambiente están efectivamente siendo utilizados para ese fin.

La Corte declaró que *la auditoría del gasto público no se limita a la aplicación de reglamentos financieros, sino que abarca también la aplicación de los reglamentos relativos a la protección del medio ambiente.*

La Corte efectuó una auditoría de esa índole en relación con pagos realizados para la construcción de una autopista y concluyó que el enfoque adoptado para la ampliación de esa autopista había sido el más económico. Sin embargo, el financiamiento para el proyecto no fue aprobado debido a que el área costera en la cual iba a ser construida la autopista estaba protegida por la Constitución como parte del patrimonio público ecológico.

De igual manera, la Corte efectuó una auditoría de la implantación de un programa para la protección de aguas en las cuales se bañaba la población. El programa fue diseñado de manera que incluyera un mecanismo de control para realizar pruebas sobre la calidad de esas aguas. La Corte observó que los fondos públicos no habían servido para crear un establecimiento permanente, sino para remunerar a entidades privadas o particulares que habían cooperado ocasionalmente con el servicio público. La Corte puso en entredicho la admisibilidad de ese tipo de gasto. Consideró que el objetivo del programa era crear una red de control pertinente, dotada de personal altamente calificado. Se requería, por lo tanto, proporcionar la infraestructura necesaria para habilitar un nuevo servicio público.

¿Qué puede hacer un auditor de la regularidad?

Adquirir conocimientos sobre cuestiones ambientales

En todas las auditorías, el auditor debe tener suficientes conocimientos sobre las actividades en cuestión como para identificar y comprender los elementos que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros, el proceso de auditoría y el informe de auditoría (ISA 310, segundo párrafo).

No se espera que el auditor tenga más conocimientos que la dirección de la empresa o los expertos ambientales.

El auditor de la regularidad debe tener en cuenta el sector de actividad en el cual opera la entidad auditada, pues ello podría indicar la posible existencia de eventualidades y de pasivos ambientales. Ciertas industrias están más expuestas a riesgos ambientales. Algunos ejemplos son la industria química, petrolera, gasífera, farmacéutica o minera, o incluso los organismos gubernamentales encargados de la gestión o de la reglamentación del medio ambiente.

Evaluar el riesgo inherente, los sistemas de control interno y el entorno de control

Una vez que ya tiene suficiente conocimiento sobre las actividades de la empresa en cuestión, el auditor evalúa el riesgo de inexactitudes importantes en los estados financieros, que incluye el riesgo de inexactitud atribuible a cuestiones ambientales, a saber el riesgo ambiental.

Algunos ejemplos de riesgo ambiental son:

Los costos derivados del acatamiento de la legislación.

Las consecuencias del incumplimiento de leyes y reglamentos medioambientales.

La entidad auditada puede adoptar diversos enfoques para controlar las cuestiones ambientales. En las pequeñas entidades o entidades poco expuestas al riesgo ambiental, es posible que los sistemas de control ambiental estén integrados a los sistemas de control interno corrientes. Las entidades muy expuestas al riesgo ambiental pueden diseñar y utilizar un subsistema de control interno aparte, como por ejemplo un sistema de gestión ambiental.¹³

Asimismo, el auditor debería adquirir una comprensión adecuada sobre el entorno de control de las cuestiones ambientales. Por ejemplo, las áreas a examinar podrían incluir, sin limitarse a las mismas, la actitud, nivel de conocimientos y medidas de control interno del organismo rector y de su dirección.

Si el auditor considera que existe un riesgo de inexactitud importante en los estados financieros, será necesario diseñar y ejecutar procedimientos específicos para obtener elementos probatorios suficientes de que no existen inexactitudes importantes.

Gestión del agua y de aguas servidas — Austria

La Corte de Auditoría de Austria realizó en fecha reciente un estudio sobre las subvenciones otorgadas por el ministro federal responsable de la agricultura, recursos forestales, medio ambiente y gestión del agua. Uno de los elementos principales del estudio era el examen de la organización y del financiamiento del sistema. La captación y repartición de fondos fueron juzgadas importantes porque mientras más eficaz es el sistema, más se puede financiar proyectos y obtener ciertos beneficios medioambientales.

Tener en cuenta las leyes y reglamentos

En el momento de planificar y efectuar una auditoría, el auditor de la regularidad podrá evaluar la conformidad con las leyes y reglamentos aplicables, en el caso en que el incumplimiento pueda tener incidencias importantes sobre los estados financieros, o cuando la conformidad acarree gastos del erario público. Sin embargo, no se puede esperar que una auditoría pueda detectar el incumplimiento con la totalidad de leyes y reglamentos.¹⁴

El auditor de la regularidad se esfuerza por comprender de manera general las leyes y reglamentos ambientales cuya infracción puede resultar en una inexactitud importante en los estados financieros o que puede tener incidencias fundamentales sobre las actividades de una entidad.

¹³ La ISO 14001: *Sistemas de gestión ambiental — especificaciones y directrices para su utilización* es la norma que fue emitida por la Organización Internacional de Normalización en materia de sistemas de gestión ambiental.

¹⁴ ISA 250: *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* (toma en cuenta de los textos legislativos y reglamentarios en la auditoría de los estados financieros).

No se espera que el auditor tenga conocimientos especializados ni competencia profesional para determinar si una entidad está acatando las leyes y reglamentos ambientales. El auditor puede, sin embargo, recurrir a su formación, experiencia y conocimiento sobre la entidad y el sector de actividad para reconocer los casos en los cuales existen cuestiones de incumplimiento y en los cuales debe obtener asesoría especializada.

Aplicar los procedimientos de corroboración

De igual manera, el auditor de la regularidad obtiene elementos de prueba que corroboran la información ambiental proporcionada en los estados financieros, obteniendo información de los integrantes de la dirección de la entidad — tanto de los responsables de la preparación de los estados financieros como de los responsables de las cuestiones ambientales.

Si la entidad tiene una función de auditoría interna, encargada de examinar los aspectos ambientales de las actividades de la entidad, el auditor debe considerar la posibilidad de utilizar los trabajos efectuados por ese servicio. En ciertos casos, es posible que un experto en ecología haya contribuido a un resultado reconocido o comunicado en los estados financieros; por ejemplo: la cuantificación de la índole o grado de la contaminación, el examen de diversos métodos de saneamiento de los sitios, etc. En esos casos, el auditor debe tomar en cuenta la incidencia del trabajo efectuado por el experto en ecología sobre los estados financieros, al igual que la competencia profesional y objetividad de dicho experto.

Otro aspecto que puede tener en cuenta el auditor de la regularidad es la utilización de los ingresos que una entidad sea responsable de recaudar, tales como los fondos recaudados en virtud del modelo “quien contamina paga”. El auditor puede examinar los sistemas y controles financieros relativos a la recaudación de dichos fondos, y comprobar asimismo si los fondos son utilizados para los fines a los que se destinaban.

Elaboración de informes

Elaboración de un informe sobre el rendimiento del servicio

Algunas administraciones públicas comunican la información sobre el rendimiento del servicio en los estados financieros gubernamentales, o bien presentan esa información por separado. En ese contexto, las EFS pueden estar en medida de llevar un poco más lejos los aspectos de su función de auditoría de la regularidad que están relacionados con la obligación de rendir cuentas y con la elaboración de informes.

“A medida que crece, la conciencia pública exige cada vez más que las personas u organismos encargados de administrar el erario público rindan cuentas de su gestión, lo cual muestra la creciente necesidad de implantar un procedimiento eficaz que las obligue a rendir cuentas públicas.”¹⁵

Este postulado concierne a todas las entidades cuyas actividades afectan al medio ambiente. Dichas entidades pueden agruparse en tres categorías:

organismos cuyas actividades inciden directa o indirectamente sobre el medio ambiente, ya sea de manera positiva o negativa; por ejemplo: actividades de restauración o (al contrario) utilización y contaminación;

¹⁵ *Normas de auditoría de la INTOSAI*, edición revisada de 1992, párrafos 20 a 22.

entidades facultadas para definir o modificar la formulación y la reglamentación de la política ambiental, ya sea en el ámbito internacional, nacional o local; y

entidades facultadas para hacer un seguimiento y control de las actividades de terceros en materia de medio ambiente.¹⁶

“La instauración, al interior de la administración pública, de sistemas adecuados de información, control, evaluación y elaboración de informes facilita la ejecución de la obligación de rendir cuentas. Los gestionarios son responsables de la exactitud y suficiencia de forma y contenido de los informes financieros y otros.”¹⁷

Si los ministerios u organismos que desempeñan una función clave en el campo del medio ambiente estuvieran obligados a presentar un enunciado de los objetivos que esperan lograr (un enunciado de rendimiento de servicio para los productos o resultados ambientales), las EFS podrían alentar a las administraciones públicas a exigir que dicho enunciado forme parte del expediente de solicitud de presupuesto del ministerio u organismo en cuestión. Cada año, el logro de los objetivos enunciados el año anterior podría ser examinado como parte de la auditoría financiera.

Ello podría servir de base para un control anual de los avances logrados para la obtención de resultados ambientales buscados. Cada EFS debería estudiar la pertinencia de este enfoque a la luz de su propio mandato.

Gestión y desarrollo de pesquerías marinas – República de Sudáfrica

En 1997, la EFS de Sudáfrica examinó las actividades del ministerio responsable de asuntos ambientales y turismo: la gestión y desarrollo de la pesca marina. El objeto de dicha auditoría fue mejorar el proceso de rendición de cuentas en materia de cuestiones ambientales mediante:

la auditoría de los estados financieros;

la auditoría de la conformidad; y

la auditoría del rendimiento.

La auditoría examinó, entre otros, los aspectos siguientes:

la utilización y custodia de activos;

medidas de gestión ineficaces o ineficientes;

cuestiones que, en bien del interés público, deberían ser notificadas a la asamblea legislativa competente; e

incumplimiento de leyes y otra exigencias en los casos en que ello podría influir sobre la presentación razonable de la información contenida en los estados financieros.

El examen de los aspectos financieros y de conformidad de las actividades del ministerio era un elemento fundamental de la auditoría ambiental y permitió que la EFS pudiera hacer, entre otros, los descubrimientos siguientes:

la comunicación de la información financiera, la elaboración de informes sobre el rendimiento y la implementación de sistemas de gestión ambiental estaban obstruidas por un vacío legislativo;

los límites de capacidad impedían la prestación de servicios eficaces y la aplicación de la ley; y

la falta de información analítica sobre el rendimiento ambiental, de contabilización del costo total y de información exacta sobre la índole de los

¹⁶ INTOSAI — *Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental*, 2000.

¹⁷ *Normas de auditoría de la INTOSAI*, edición revisada de 1992, párrafos 23 a 24.

recursos obstaculizaba la formulación y la implantación de las políticas.

Otros métodos de presentación de informes

Los organismos del sector público están haciendo avances: están mejorando su gestión e implantando dispositivos para la gestión de riesgos. Los riesgos financieros ya no abarcan toda la atención. Ahora se tienen en cuenta todos los grandes riesgos que pueden repercutir sobre la población. La gestión de todos los riesgos mayores que pesan sobre la realización de los objetivos de los organismos ha modificado sus responsabilidades y la información que comunican en sus informes.

Para las empresas, los informes ambientales son un medio para dar a conocer a sus accionistas su rendimiento y sus efectos sobre el medio ambiente: pueden ser considerados como un nuevo elemento clave de la gobernanza empresarial. Dichos informes pueden presentar el perfil de la empresa, el enunciado de su política ambiental y los objetivos y resultados obtenidos, así como información detallada sobre su rendimiento y cumplimiento.

En el sector público del Reino Unido, varios organismos han empezado a presentar informes ambientales. Por ejemplo: *English Nature*, una entidad gubernamental, ha publicado su primer informe ambiental en 2000-2001. Entre otros, ese informe describe a grandes líneas la política ambiental de la entidad, los principales resultados logrados en dicha área y sus repercusiones.

Conclusión

Los problemas ambientales de todo el mundo no podrán ser resueltos de un día para otro ni serán solucionados sólo con las acciones realizadas por las EFS. Sin embargo, se deposita una gran confianza en la función que desempeñan las EFS y estas últimas pueden ser parte de la solución.

La función de una EFS es responder a las expectativas de la población suministrando una auditoría independiente, fiable y objetiva de la información presentada por las entidades de gobierno sobre sus actividades y el impacto de estas últimas sobre el medio ambiente.

Como indicamos en el presente documento, el objetivo de una auditoría de los estados financieros es permitir que el auditor indique si, en su opinión, dichos estados fueron preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con un marco establecido para la elaboración de informes financieros. Luego mostramos la manera en que los aspectos importantes pueden estar vinculados directamente con los costos, obligaciones, impactos y resultados ambientales. En ese contexto, la auditoría de los estados financieros obliga al auditor a tomar en cuenta las cuestiones ambientales dentro del marco de la auditoría de la regularidad.

Los auditores deben además estar al corriente de las evoluciones en curso, tales como el ejemplo el reconocimiento de los activos ambientales. Deberían esforzarse por alentar a sus clientes a adoptar regímenes que son considerados buenas prácticas pero que actualmente no son obligatorios. Por ejemplo, la presentación de informes ambientales. A medida que las normas — tanto para la presentación de informes financieros como para la gobernanza empresarial — prevén cada vez más la elaboración de informes más completos sobre cuestiones relacionadas con el medio ambiente, los aspectos sociales y la ética, los auditores necesitarán revisar sus enfoques y prácticas.

Ministerio responsable de comercio e industria, cuentas consolidadas de 2002-2003 – Reino Unido

Las cuentas de recursos consolidadas anuales del ministerio responsable de comercio e industria incluyen la información siguiente:

una disposición para cubrir los costos de restauración de sitios altamente contaminados de una coquería — los costos mínimos para acatar las normas ambientales;

una disposición, por convenio con la United Kingdom Atomic Energy Authority, para cubrir los costos de los pasivos en el marco de los programas que están vinculados, entre otros, a la descontaminación de centrales nucleares; y

disposiciones para los pasivos relacionados con la salud a fin de cubrir los daños causados por la exposición a riesgos ambientales tales como el polvo y los gases de minas de carbón, y la utilización prolongada de herramientas vibratorias.

Agradecimientos:

Bruce Gilkison, por su obra titulada “*Accounting for a Clean Green Environment*”.¹⁸

Comité Internacional de Normalización de Auditorías (IAPC) de la International Federation of Accountants, ISA 1010:
The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements.

¹⁸ Publicada inicialmente en 1999 por Bruce Gilkison y KPMG, Anchor Press Limited, Nelson, Nueva Zelanda, ISBN 0-473-06106-6.