

Auditoria Ambiental y de Regularidad

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

Grupo de Trabajo sobre Auditoria Ambiental (WGEA)

CONTEXTO

Este artículo es un resumen del estudio conducido por el Grupo de Trabajo sobre Auditoria Ambiental (WGEA) de la INTOSAI, 'Auditoria Ambiental y de Regularidad' ¹, que será sometido a aprobación como documento formal de la INTOSAI en la reunión de la INTOSAI en Budapest, Hungría, en Octubre del 2004.

El estudio fue realizado atendiendo a una cuestión que surgió en la 6ª Reunión del WGEA realizada en la Ciudad de Cabo, Sudáfrica (abril del 2000), relacionada con las dificultades enfrentadas por los auditores laborales con cuestiones ambientales dentro de una estructura de auditoria de regularidad (financiera y de conformidad).

Contadores y auditores tradicionalmente no tienen ninguna relación con el movimiento de conservación ambiental. Entretanto, como proveedores de informaciones, informes, y garantías sobre las cuales están basadas muchas decisiones empresariales y gubernamentales, ellos se están involucrando más y más en la arena ambiental. La influencia de los contadores y de los auditores proviene de su acceso a informaciones financieras y de desempeño. Ellos analizan, relatan, y transmiten informaciones que dan soporte a las decisiones y evaluaciones de desempeño. Pueden incentivar una mayor transparencia y fundamentar decisiones sobre aplicación de recursos y el impacto de las actividades en resultados ambientales sin distorsionar las normas existentes de contabilidad.

El estudio puede ser incluido en las actividades de auditoria financiera como un blanco de auditoria ambiental y en conformidad con una EFS.

TIPOS DE AUDITORIA

Previamente, en su documento, "Orientación para la Realización de Auditorias de Actividades con una Perspectiva Ambiental" ² el Grupo de Trabajo sobre Auditoria Ambiental identificó tres tipos de auditoria donde se pueden tratar cuestiones ambientales, siendo ellas: auditoria de informes financieros, auditoria de conformidad y auditoria de desempeño.

1 <http://www.environmental-auditing.org>

2 INTOSAI WGEA Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective 2000.

AUDITORIA DE INFORMES FINANCIEROS

Durante una auditoría de informes financieros, las cuestiones ambientales pueden incluir lo siguiente:

- Iniciativas para prevenir, disminuir, o remediar los daños al ambiente;
- La conservación de recursos renovables y no-renovables;
- Las consecuencias de la violación de leyes y reglamentos ambientales; y
- Las consecuencias de la responsabilidad sustitutiva impuesta por el estado.

AUDITORIAS DE CONFORMIDAD

La auditoría de conformidad en lo que se refiere a las cuestiones ambientales puede involucrar la garantía de que las actividades gubernamentales sean conducidas de acuerdo con las leyes, normas y políticas ambientales relevantes, tanto en el ámbito nacional, como internacional. Según lo antes indicado, las auditorías de informes financieros pueden también incluir el examen de la conformidad con normas de contabilidad y reglamentos financieros.

AUDITORIAS DE DESEMPEÑO

La auditoría de desempeño de actividades ambientales puede incluir:

- Garantía de que los indicadores de desempeño relacionados con el medio ambiente (cuando incluidos en informes de rendición de cuentas) reflejen, de forma razonable, el desempeño de la entidad examinada; y
- Garantía de que los programas ambientales sean conducidos de forma económica, eficiente y eficaz.³

El tipo de auditoría que será utilizado por una EFS, entre estos diferentes tipos de auditoría, va a depender, en primer lugar, del mandato bajo el cual funcione la EFS.

AUDITORIA DE REGULARIDAD

Una auditoría de regularidad (definida por las Normas de Auditoría de la INTOSAI⁴) incluye:

- Certificación de la rendición de cuentas de las entidades, incluyendo un examen y la evaluación de registros financieros y pareceres sobre los informes financieros;
- Certificación de la rendición de cuentas de toda la administración gubernamental;
- Auditoría de los sistemas y negociaciones financieras, incluyendo una evaluación de la conformidad con los estatutos y reglamentos aplicables;
- Auditoría de control interno y funciones internas de auditoría;
- Auditoría de la probidad y propiedad de las decisiones administrativas tomadas en el ámbito de la entidad examinada; y;
- Informe sobre otras cuestiones que surjan a partir de la auditoría o, que sean relacionadas a la misma, que, según la EFS deban ser difundidas.

Las normas reconocen que puede ocurrir una sobreposición entre la auditoría de regularidad y la auditoría de desempeño y, en esos casos, la clasificación de una determinada auditoría va a depender del propósito primario de dicha auditoría.

3 El documento Orientación para la Realización de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Ambiental, elaborado por el WGEA de la INTOSAI en 2000, describe, con más detalles, los distintos tipos de auditoría de desempeño que pueden ser conducidas (párrafo 210).

4 Normas de Auditoría elaboradas por la INTOSAI, Junio de 1992.

AUDITORIA FINANCIERA

Los informes financieros deben proveer informaciones sobre la situación financiera, el desempeño, y el flujo de caja de una entidad, que puedan utilizarse para tomar y evaluar decisiones sobre designación de recursos. Específicamente, un informe financiero en el sector público debe traer informaciones útiles para la toma de decisiones y demostrar la rendición de cuentas de una entidad en lo que se refiere a sus recursos⁵.

Por lo general, los informes financieros de los gobiernos (o sus entidades vinculadas) tienden a evitar cuestiones ambientales. Entretanto, se percibe que existen cuestiones relacionadas con costos, conformidad y desempeño asociados a las políticas y obligaciones ambientales que deben estar reflejados en los informes financieros.

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IPAC) define materias ambientales en un informe financiero como siendo:

- (a) “iniciativas para impedir, reducir, o remediar daños al medio ambiente, o asegurar la conservación de recursos renovables y no-renovables (tales iniciativas pueden ser exigidas a través de leyes y reglamentos ambientales, por medio de contrato o, pueden ser emprendidas voluntariamente);
- (b) consecuencias de la violación de leyes y reglamentos ambientales;
- (c) consecuencias de los daños ambientales causados a terceros o, a los recursos naturales; y
- (d) las consecuencias de la responsabilidad substitutiva impuesta por ley (por ejemplo, la responsabilidad por daños causados por el propietario anterior⁶)”.

5 Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público IPSAS1: Presentación de los Informes Financieros elaborados por la Federación Internacional de los Contadores, Mayo del 2000.

6 Informe Internacional de Práctica de Auditoría 1010: La Consideración de Materias Ambientales en la Auditoría de Informes Financieros, Marzo de 1998.

Hasta el momento, los contadores y auditores se concentraron en las responsabilidades ambientales. Los informes financieros de una organización pueden incluir, por ejemplo, inmuebles rurales (evaluados sobre la misma base que cualquier otra propiedad), entretanto, un blanco reciente es el “patrimonio ambiental” - patrimonio natural que no constituye un recurso, pero que rinde un servicio ambiental como hábitat -, el control del clima, o llenas y, otras funciones no-económicas, tales como valores estéticos, o de salud. Esta idea enmarca que los órganos deben rendir cuentas no apenas a sus accionistas, pero, también, a la sociedad, por el manejo del medio ambiente natural. La consideración del patrimonio ambiental aún está en una etapa inicial de desarrollo, estando el sector privado al frente.

AUDITORIA DE CONFORMIDAD

Las auditorías de conformidad pueden examinar la conformidad de una entidad con una serie de cuestiones. En primer lugar, pueden examinar la conformidad de una entidad con autoridades financieras y prácticas de contabilidad (por ejemplo, controles legislativos, tales como de los gastos de la entidad); en segundo lugar, pueden examinar la conformidad con leyes y tratados ambientales. Los auditores pueden estar interesados en examinar la conformidad con leyes y tratados porque la falta de conformidad puede afectar los informes financieros de la entidad. Además, los auditores pueden estar interesados en examinar dicha conformidad porque, aparte de cualquier efecto sobre los informes financieros, incurrirá, inevitablemente, en gastos y, por lo tanto, podría ser relevante con relación a una utilización más amplia de recursos públicos.

Este tipo de auditoría ambiental puede:

- Promover la conformidad, o proveer mayor garantía de conformidad con la política y la legislación ambiental existente y futura.
- Reducir los riesgos y los costos asociados a la no-conformidad con los reglamentos.
- Ahorrar costos minimizando residuos e impidiendo la polución.
- Identificar responsabilidades y riesgos.

Por lo tanto, la auditoria de regularidad abarca tanto la auditoria financiera, como la de conformidad; siendo que, el aspecto de la conformidad de una auditoria de regularidad, puede estar relacionado con la conformidad con normas de contabilidad, y/o conformidad con leyes y tratados ambientales relevantes.

¿QUÉ PUEDE HACER UN AUDITOR DE REGULARIDAD? ⁷

OBTENER CONOCIMIENTO SOBRE CUESTIONES AMBIENTALES

En todas las auditorias, el conocimiento necesario del negocio es esencial para que el auditor logre identificar y comprender las cuestiones que puedan tener un efecto significativo en los informes financieros, en el proceso de auditoria, y en el informe de auditoria (ISA 310, parágrafo 2).

El auditor no necesita saber más que la gerencia, o que los expertos ambientales.

El auditor de regularidad debe considerar la industria donde la entidad actúa, una vez que, la misma, puede estar relacionada con la posible existencia de responsabilidades y contingencias ambientales. Determinadas industrias están más expuestas a riesgos ambientales - por ejemplo, las industrias de productos químicos, aceite y gas, y las industrias farmacéuticas y de minerías, o las agencias de gobierno responsables por la gestión o reglamentación ambiental -.

EVALUAR EL RIESGO INHERENTE, A LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y, AL AMBIENTE DE CONTROL

Después de obtener el conocimiento suficiente del negocio, el auditor evalúa los riesgos de errores de declaración material en los informes financieros. Esto incluye el riesgo de error de declaración debido a cuestiones ambientales, especialmente riesgo ambiental.

Ejemplos de riesgo ambiental incluyen:

- Costos de conformidad resultantes de la legislación; e
- Impacto de la no-conformidad con las leyes y reglamentos ambientales.

La entidad examinada puede adoptar diferentes abordajes para lograr el control de cuestiones ambientales. Pequeñas entidades, o entidades con baja exposición al riesgo ambiental, pueden incluir sistemas de control ambiental en sus sistemas comunes de control interno. Las entidades con elevada exposición al riesgo ambiental pueden elaborar y operar un subsistema de control interno separado - por ejemplo, un sistema de gestión ambiental (EMS)- ⁸.

El auditor debe tener, también, una comprensión del ambiente de control para cuestiones ambientales. Por ejemplo, las áreas a ser examinadas pueden incluir la actitud, la consecuencia y las acciones de la directiva y de la gerencia, con relación al control interno.

Si el auditor considera que hay el riesgo de error de declaración material en los informes financieros, necesitan ser elaborados y ejecutados procedimientos específicos para garantizar que no haya ningún error de declaración material.

⁷ La rendición de cuentas del sector público es un despliegue que va desde la contabilidad de caja, hasta la contabilidad acumulada. Los gobiernos de los demás países adoptan una variedad de practicas de rendición de cuentas dentro de ese despliegue. El estudio del WGEA discute el impacto de cuestiones ambientales en los informes financieros preparados, utilizando los dos métodos de contabilidad y todo lo que la EFS debe considerar al examinar informes financieros.

⁸ Las normas para EMS fueron emitidas por la Organización Internacional de Normatización ISO 14001: Sistema de Gestión Ambiental — Especificación con Orientación para Utilización

CONSIDERAR LEYES Y REGLAMENTOS

Al planificar y ejecutar una auditoría, el auditor de regularidad debe evaluar la conformidad con las leyes y reglamentos aplicables, donde la no-conformidad puede, materialmente, afectar los informes financieros. Entretanto, no se puede esperar que una auditoría detecte la no-conformidad con todas las leyes y reglamentos⁹.

El auditor de regularidad obtiene una comprensión general de las leyes y de los reglamentos ambientales que pueden resultar en error de declaración material en los informes financieros, lo que puede tener un impacto fundamental en las operaciones de una entidad.

El auditor no necesita ser experto en el área legal para determinar si una entidad está en conformidad con las leyes y los reglamentos ambientales. Entretanto, el auditor puede usar su experiencia, entrenamiento, y comprensión de la entidad y de la industria, para reconocer aspectos de no-conformidad y procurar consultoría especializada.

“Los informes ambientales fueron desarrollados como un método para que las empresas comuniquen su desempeño e impacto ambientales a los interesados; pueden ser considerados como un aspecto nuevo e importante de la gerencia corporativa.”

EJECUTAR PROCEDIMIENTOS SUBSTANCIALES

El auditor de regularidad obtiene, también, evidencias para apoyar las divulgaciones ambientales presentes en los informes financieros a través de averiguaciones junto a la gerencia - los responsables por la preparación de los informes financieros y los responsables por las cuestiones ambientales -.

Si la entidad posee una función de auditoría interna que examina aspectos ambientales de las operaciones de la entidad, el auditor debe considerar la posibilidad de aprovechar ese trabajo. En determinadas situaciones, se puede contar con un experto ambiental para que un resultado sea reconocido o divulgado en los informes financieros, por ejemplo, en la cuantificación de la naturaleza y de la extensión de una contaminación o, en la consideración de métodos alternativos de restauración del lugar, etc. En esos casos, el auditor debe considerar el impacto del trabajo de los expertos en los informes financieros y, la competencia profesional y la objetividad del experto ambiental.

Otro aspecto que el auditor de regularidad puede considerar es la utilización de todos los ingresos que la entidad puede obtener, como los recursos captados bajo el rubro ‘quien causa contaminación paga’. El auditor puede examinar los sistemas y los controles financieros relacionados con esos recursos y, también, si los recursos están siendo utilizados para las finalidades pretendidas.

INFORME

INFORME DE DESEMPEÑO DEL SERVICIO

Algunos gobiernos proveen informaciones sobre el desempeño del servicio en informes financieros, o, separadamente. En esos casos, las EFSS pueden promover aspectos para responsabilizar y rendir cuentas de su papel en la auditoría de regularidad.

9 ISA 250: Consideración de las Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Informes Financieros.

Las entidades que tienen un impacto en el ambiente pueden ser dispuestas en tres categorías:

- Entidades cuyas operaciones afectan directa, o indirectamente el medio-ambiente, sea positivamente, o negativamente - como a través de rehabilitación, o utilización y polución.
- Entidades con poderes para elaborar, o influenciar las políticas y reglamentos ambientales - tanto en el ámbito internacional, nacional, o local.
- Entidades con la potestad de monitorear y controlar acciones ambientales de terceros ¹⁰.

El “desarrollo de informaciones, control de sistemas de evaluación e informe adecuados dentro del gobierno, va a facilitar el proceso de rendición de cuentas. La gerencia debe responsabilizarse por la exactitud y suficiencia de los informes financieros y de otras informaciones, tanto en su forma, como en su contenido ¹¹.

Si los principales departamentos, o agencias ambientales, sean llamados a declarar que es lo que pretenden alcanzar (una declaración de desempeño del servicio para productos, o resultados ambientales), las EFSs pueden incentivar a que los gobiernos tomen dichas declaraciones como un elemento de la solicitud de presupuesto de la entidad. A cada año, la realización de la declaración del año anterior sería evaluada como parte de la auditoría financiera.

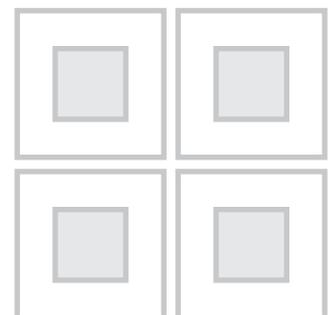
OTRAS FORMAS DE INFORME

Las organizaciones en el sector público están avanzando tanto en el desarrollo de la gerencia corporativa, como en los arreglos para la gestión del riesgo. Se presentó un distanciamiento de un blanco singular en el riesgo financiero, y una ampliación del blanco para incluir todos los principales riesgos que puedan tener impacto sobre el público. La gestión de todos los riesgos significativos en la consecución de los objetivos de un órgano, generó cambios en las responsabilidades e informes corporativos.

Los informes ambientales fueron desarrollados como un método para que las empresas comuniquen su desempeño e impacto ambientales a los interesados; pueden ser considerados como un aspecto nuevo e importante de la gerencia corporativa. Dichos informes pueden incluir un perfil organizacional, una declaración de política ambiental, detalles de las metas y realizaciones, y detalles sobre desempeño y conformidad.

¹⁰ Directriz de la INTOSAI para la Realización de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Ambiental, 2000.

¹¹ Normas de Auditoría de la INTOSAI, Edición Revisada 1992, párrafos 23-24.



CONCLUSIÓN

Los problemas ambientales del mundo no serán solucionados de la noche a la mañana y, tampoco, serán resueltos únicamente por las acciones de las EFSs. Entretanto, actualmente se tiene mucha confianza en el rol de las EFSs, siendo que las mismas pueden formar parte de la solución.

Una entidad de fiscalización superior puede emprender una auditoría con un blanco ambiental utilizando un mandato de regularidad (financiero y de conformidad), no es necesario tener un mandato de auditoría de desempeño para conducir una auditoría con blanco ambiental. Una EFS puede sentir que sus habilidades y experiencias están, principalmente, en la auditoría de cuestiones financieras y de conformidad. Estaría correcto, entonces, utilizar esta experiencia en una auditoría ambiental.

El rol de una EFS es responder a las expectativas de los ciudadanos, brindando una verificación independiente, objetiva y confiable de las informaciones ministradas por agencias del gobierno con relación a sus actividades y su impacto en el ambiente.

La auditoría de informes financieros permite que el auditor manifieste si los informes financieros fueron preparados teniendo en cuenta todos los aspectos materiales, según la estructura identificada de informe financiero. Los aspectos materiales pueden estar directamente relacionados a los costos, a las obligaciones, a los impactos y a los resultados ambientales. En este contexto, la auditoría de informes financieros requiere que el auditor considere cuestiones ambientales como parte de la auditoría de regularidad.

Además, los auditores necesitan estar concientes de los desarrollos que están en marcha - tales como reconocer los recursos ambientales - . Deben buscar oportunidades de incentivar sus clientes a adoptar regímenes que puedan ser considerados buena práctica, pero que, actualmente, no son obligatorios - por ejemplo, la producción de informes ambientales-. En la medida en que las normas - tanto para informes financieros, como para la gerencia corporativa - adopten informes y publicaciones ambientales, sociales, y éticas más amplias, los auditores tendrán que reevaluar sus abordajes. ■

“El rol de una EFS es responder a las expectativas de los ciudadanos, brindando una verificación independiente, objetiva y confiable de las informaciones ministradas por agencias del gobierno con relación a sus actividades y su impacto en el ambiente.”