

AUDITORÍA MEDIO AMBIENTAL

Fundamentos para su Aplicación

CPC. ALAN E. ROZAS FLORES ()*

El **medio ambiente** es el conjunto de factores físicos naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interactúan entre sí con el hombre y la comunidad en que vive, determinando su forma, carácter, comportamiento y supervivencia, influyendo en el factor tiempo, o sea en el uso que de este espacio hace la humanidad referido a la herencia cultural e histórica. Desde esta perspectiva, el medio ambiente es el entorno vital, y desde el punto de vista económico, es un bien de incalculable y quizá impredecible valor.

El uso indiscriminado y atentatorio del medio ambiente ha ocasionado la preocupación por su protección. Al paso del tiempo, y en especial en los últimos años se ha ido haciendo más importante, siendo un tema de gran interés para las empresas, los gobiernos, y los ciudadanos en general; y esto debido a que todos los indicadores productivos han crecido en forma desmesurada, multiplicado la economía mundial a la vez que se ha quintuplicado la población.

En este contexto los gobiernos están empeñados en regular el uso y tratamiento adecuado del medio ambiente y la protección de la ecología del planeta, y en este afán surge una problemática especial, contradicciones entre empresas, gobiernos, derechos de los ciudadanos, desembolsos en prácticas de protección, valuación de los perjuicios y daños al medio ambiente, acciones de

prevención, etc. Tales actividades requieren ser controladas, fiscalizadas, cuantificadas, proyectadas, valorizadas, etc.

Por otra parte, la **auditoría** es una labor profesional del Contador Público que tradicionalmente consiste en el examen de los Estados Financieros de todo tipo de organizaciones, realizado con la finalidad de emitir una opinión o dictamen sobre los mismos, en lo cual se origina la denominación de Auditoría Financiera. Sin embargo, el desarrollo, evolución y modernización de las organizaciones o entidades cualquiera sea su tipo o clase, privadas o públicas, producidos en un mundo cambiante casi permanentemente por los efectos de la evolución tecnológica y científica, la internacionalización de los mercados y el fenómeno de la globalización que parece no tener límites, han generado una diversificación de operaciones que realizan y abarcan tales organizaciones y entidades, así como la aparición de corrientes institucionales, empresariales y de gobierno relativas a niveles de calidad, altos rendimientos y competitividad. Es en este contexto que surge la **Auditoría Medio Ambiental**, llamada también **Ecológica**, como una actividad de control del medio ambiente.

Este trabajo pretende establecer fundamentos básicos para su aplicación, así como una metodología, reglas y regulaciones técnicas y profesionales para su ejecución,

(*) Docente Asociado de la Facultad de Ciencias Contables de la UMMSM

desarrollo y aplicación en nuestro país; en la perspectiva que su resultado constituya un aporte concreto a las ciencias contables y empresariales y, una acción efectiva y complementaria orientada a la protección del medio ambiente.

INTRODUCCIÓN

La auditoría medio ambiental consiste en la revisión exhaustiva de la instalación, procesos, almacenamientos, transporte, seguridad y riesgo, entre otros aspectos que permitan definir planes de acción mediante los cuales se establezcan, con plazos determinados, las obras, reparaciones, correcciones, adquisiciones y acciones que pueden estar o no normados, pero cuya finalidad es la protección del medio ambiente.

En el ámbito del Mercado Único Europeo, a partir del 1º de enero de 1993, se vieron favorecidas aquellas industrias que adoptaron en sus procesos productivos medidas de protección al ambiente. Como una consecuencia de esta política de fabricación-comercialización ha surgido los eco productos; es decir, productos que desde su proceso de producción hasta su eliminación final, no son "agresivos" al ambiente. Es decir la protección del ambiente ha sido rápidamente incorporada por el empresario europeo como un nuevo e importantísimo factor de marketing comercial.

Este nuevo enfoque dado a la política ambiental ha convertido en una política de tipo integradora de las demás políticas sectoriales, es decir la económica, industrial, agrícola y de servicios. La protección del ambiente forma parte de la economía de mercado como un elemento producto más, convirtiéndose en un bien añadido a considerar. Este cambio de enfoque estratégico de los mercados, principalmente europeos y norteamericanos, posibilita la adecuación de los mismos al denominado "**desarrollo**

sostenido", es decir, hacer compatible la utilización de los recursos naturales, el progreso, el desarrollo económico y la protección del ambiente.

A nivel europeo las empresas que lideran en cuanto a la inversión destinada a la protección del ambiente, son las pertenecientes al sector químico, con aproximadamente un 40% del total de la inversión. Del total de esta inversión, el 50-60% correspondería a la depuración del agua, el 25-30% al tratamiento de los residuos y el 10-15% a la depuración de las emisiones a la atmósfera.

Estas nuevas tecnologías tienden a la introducción de cambios en los procesos de fabricación con vistas a la reducción del consumo de materia primas generadoras de grandes cantidades de residuos y consumo de agua, el ahorro energético y al reciclado de agua y residuos, con el objeto de reducir la contaminación y los costes derivados a su corrección.

Todo esto es lo que ocurre en el ámbito europeo, en cambio en América Latina, aún no se ha llegado a este nivel y prácticamente estamos en una etapa de concientización y emisión de normatividad sobre el medio ambiente.

LA AUDITORÍA AMBIENTAL

Uno de los principales obstáculos con que se encuentran los directivos y responsables del área ambiental para la implementación de una política ambiental apropiada en sus empresas, es la identificación de sus deficiencias y necesidades ambientales como paso previo de las etapas de planificación y gestión.

El instrumento más adecuado para resolver dicha falencia es la denominada auditoría medio ambiental, es decir "un

examen metódico, completo, sistemático y comprobado de las prácticas corrientes de actuación y gestión, sistemas de proceso, operación y emergencia que conduce a la verificación del nivel interno de exigencia de la práctica industrial con respecto al ambiente y del cumplimiento de los requerimientos legales en materia ambiental, con el objeto de determinar la situación actual y pasada y, aplicar las medidas correctoras correspondientes".

Dicho de otra manera, las auditorías medio ambientales consisten en examinar metódicamente, incluyendo análisis, cuestionarios, pruebas y confirmaciones, los procesos y procedimientos, con el fin de verificar si cumplen los requerimientos legales o de política interna y evaluar si son conformes con la buena práctica ambiental. Por ello es un instrumento imprescindible de planificación y gestión dentro de la estrategia empresarial, para que éste logre compatibilizar su adaptación ambiental con el incremento de su nivel competitivo.

Existe una correlación marcada entre la Auditorías Contables y las Auditorías Ambientales, las primeras surgen como una necesidad interna de la gestión de la empresa y luego adquieren carácter obligatorio, periódico y objetivo, es decir realizado por empresas externas e independientes. Aunque dicha práctica en este momento sea de carácter voluntario, la Comisión Europea está alentando su implementación con carácter obligatorio. Este nivel de exigencia europeo y norteamericano, respecto de la implementación de prácticas ambientalmente adecuadas, actuaría en países menos desarrollados como un factor más de desventaja competitiva, ante estos mercados mayor importancia.

La metodología para realizar una auditoría medio ambiental es la siguiente:

- Acuerdo de realización de una auditoría medio ambiental entre la empresa solicitante y el auditor encargado de realizarla.
- Preparación de la información básica, solicitada por el equipo auditor, por parte de la empresa solicitante.
- Estudio de la información básica por parte del auditor.
- Inspección de las instalaciones, realización de controles y comprobaciones necesarias.
- Contratación de los datos obtenidos con el marco legal aplicable.
- Diagnóstico de la situación ambiental de la empresa.
- Dictamen final y entrega de un informe completo y confidencial a la empresa solicitante, por parte del auditor.

Las auditorías medio ambientales deberían realizarse en todas las industrias, aunque actualmente sólo las grandes empresas multinacionales con sede en países desarrollados las realizan. La implementación de dicha práctica en empresas pequeñas o en las radicadas en países poco desarrollados o en vías de desarrollo, no es habitual, pero no es imposible, y debería ser implementada ya que constituye el grueso del sector. Por último cabe aclarar que una auditoría medio ambiental es un instrumento interno de gestión y no un sistema de información pública o estatal, y que por tanto el auditor debe mantener en todo momento la confidencialidad de los datos que se manejen.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES

1.1 Antecedentes históricos

En realidad las actividades orientadas a preservar el medio ambiente siempre se han dado, sin embargo los primeros y fundamentales actos destinados a la conservación del medio ambiente surgen en 1972, año en el que se realizó en Estocolmo la Conferencia Mundial sobre el Medio Humano de las Naciones Unidas. A partir de este evento los temas medio ambientales calan en la conciencia del mundo y adquieren una importancia notable.

Posteriormente y luego de transcurrido veinte años, en junio de 1992, las Naciones Unidas celebra en Río de Janeiro (Brasil), la Conferencia sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, evento al que se le denominó "*la cumbre de la tierra*" y en la que se aprobó una declaración sobre los derechos y responsabilidades de los países con relación al medio ambiente. Esta declaración contiene dos aspectos fundamentales: el permanente deterioro del medio ambiente y su capacidad para sostener a la vida, y la necesidad de implantar políticas a fin que el progreso económico deba realizarse coordinadamente con acciones de protección del medio ambiente.

1.2 Derecho a un medio ambiente sano

Una amplia discusión doctrinaria se ha planteado en el ámbito internacional, relativa a si el derecho al medio ambiente debe o no estar consagrado como derecho fundamental, y a su vez sí tendría que dársele una protección especial en forma autónoma, o si por el contrario dicha protección especial sólo debe surgir cuando el problema am-

biental se encuentre en conexión con otro derecho del mismo rango.

El planteamiento se centra en definir si el derecho al medio ambiente tiene carácter de derecho humano fundamental, o si su protección debe efectuarse a través de otros derechos fundamentales.

En un principio, algunas sentencias llegaron a considerar al medio ambiente como un derecho fundamental autónomo, y en otras decisiones se planteó un criterio opuesto.

En nuestro país el derecho a un ambiente sano se encuentra plasmado como un derecho colectivo, derecho fundamental, o derecho de los pueblos. Bajo el capítulo "Del Ambiente y los Recursos Naturales", la Constitución Política del Perú, aprobada por referéndum en 1993, incorpora normas ambientales. La constitución no sólo confirma el derecho a "gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida", sino que establece la necesidad de proteger el ambiente, promoviendo el uso sostenible de los recursos naturales.

Así aparece planteado en el artículo 2º, cuando señala: "Toda persona tiene derecho: ... 22.- A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.". Más adelante los artículos 60º, 66º y 89º regulan otros aspectos medio ambientales.

En el derecho internacional no existen instrumentos o mecanismos específicos de protección de los derechos de tercera generación (se consideran derechos humanos de tercera generación: el derecho a la paz, el derecho de los consumidores y usuarios, y el derecho al medio ambiente, recursos naturales y espacio público),

salvo las obligaciones generales derivadas del derecho internacional clásico.

1.3 La gestión ambiental

Debe entenderse por *Gestión Ambiental* a la administración del medio ambiente, el uso adecuado de los recursos y la ordenación del entorno, con el propósito de satisfacer las necesidades y la calidad de vida de una sociedad con criterios de equidad mediante procedimientos técnicos viables y socialmente justificables.

1.4 Desarrollo sostenible

El concepto de desarrollo sostenible ha sido una preocupación mundial, manifestada desde la Conferencia de Estocolmo de 1972 hasta la última Conferencia sobre Desarrollo y Medio Ambiente de Río de Janeiro en 1992.

El Informe Brundtland define el *Desarrollo Sostenible* como: "el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias". Actualmente se complementa el concepto con el adjetivo "humano", para resaltar aún más la indisoluble unión entre la problemática ambiental y el concepto de lo social. El desarrollo humano sostenible se fundamenta en la incorporación de consideraciones ambientales a las políticas de crecimiento urbano, industrial, agrario, de población y asentamientos humanos, comercio exterior y relaciones internacionales, entre otras.

El Ministerio del medio ambiente de Colombia define el *Desarrollo Sostenible* como aquel que: "conduce al crecimiento económico, a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social, sin agotar la base de recursos naturales renovables en que se sustenta, ni deteriorar el medio ambiente o el derecho de las generaciones futuras a

utilizarlo para la satisfacción de sus propias necesidades". Este concepto parte de la articulación de niveles de productividad cultural, ecológica y tecnológica, y de la independencia de un sistema de recursos naturales, un sistema tecnológico apropiado, un sistema de valores culturales y su conexión con las condiciones económicas y políticas para una estrategia ambiental de desarrollo.

CAPÍTULO II

LA AUDITORÍA MEDIO AMBIENTAL

2.1 Definición de Auditoría Medio Ambiental

Una definición uniforme y de consenso sobre *Auditoría Medio Ambiental* no existe, pues esto es aún motivo de amplia discusión y estudio académico, por esta razón se presenta a continuación algunas de las definiciones más aceptadas y difundidas en la actualidad:

- Es un procedimiento ordenado que tiene por objetivos básicos el examen y evaluación, periódica u ocasional de los aspectos legales, técnicos y administrativos relacionados a las actividades ambientales de una empresa, como un instrumento de análisis de su desempeño ambiental y de las acciones relativas a esos aspectos.

(Malheiros Telma María Marques - Brasil).

- Es un instrumento de gestión que permite hacer una evaluación sistemática, periódica, documentada y objetiva de los sistemas de gestión y de desempeño de los equipos (equipamientos) instalados en el establecimiento de una empresa, para fiscalizar y limitar el impacto de sus actividades sobre el medio ambiente.

(Valle Crió Eyer – Brasil).

- Es aquel componente o compartimiento de la Auditoría Social que consta en un examen y evaluación independiente, sistemático, periódico, documentado y objetivo, realizado por un equipo interdisciplinario de auditores ambientalistas (profesionales especializados en los campos contable-financiero-económico, de ciencias ambientales de biología, de ingeniería, de derecho, de ciencias sociales, y experto generalista de la industria o del gobierno) todos ellos con conocimiento de las normas y capacitación en la aplicación de los respectivos procedimientos de auditoría financiera y de gestión. (González Malaxechevarría Ángel – España).

- Es el conjunto de instrumentos voluntarios de gestión ambiental que permiten verificar la compatibilidad de la actividad empresarial con la mejora constante de los estándares ambientales y con observancia de las normas aplicables. (Atunes Paulo de Besa – Brasil).

- Es una herramienta gerencial que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del desempeño de las organizaciones, gerencias y equipos (equipamientos) con el objetivo de contribuir a salvaguardar el medio ambiente, facilitando el control gerencial de prácticas ambientales y evaluación del cumplimiento de directivas de la empresa, o que contribuya a las exigencias de los organismos reguladores y normas aplicables. (Comisión Europea).

- Es una evaluación sistemática para determinar si el sistema de control ambiental y el desempeño ambiental están de acuerdo con los programas de acción y si el sistema está siendo efectivamente implantado y es adecuado para el cumplimiento de la política ambiental de la empresa. ("Auditoría de Control Ambiental"). (Denise Pinherio Francisco, TCU.- Brasil).

2.2 Denominaciones usuales

El vocabulario utilizado por especialistas en medio ambiente así como el consignado en libros y documentos técnicos sobre la materia, para referirse a la Auditoría Medio Ambiental es variado, así se puede encontrar las denominaciones siguientes:

- Auditoría Medio Ambiental
- Auditoría Ambiental
- Auditoría del Medio Ambiente
- Auditoría de Gestión Medio Ambiental
- Auditoría de Control Ambiental
- Auditoría Ecológica
- Auditoría Verde
- Control de la Gestión Ambiental

2.3 Alcance

El alcance de la auditoría medio ambiental comprende la evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del funcionamiento del sistema de gestión destinados a la protección del medio ambiente y del cumplimiento de las disposiciones reglamentarias en vigencia.

El examen está dirigido a evaluar la situación y los resultados financieros, económicos, cumplimiento de leyes y disposiciones que regulan la protección y preservación del medio ambiente y la gestión de las empresas y entidades públicas cuyas actividades y operaciones pudieran producir impacto ambiental negativo.

La evaluación medio ambiental se considera como un estudio exhaustivo de los problemas generales de las actividades, servicios y proyectos, y su impacto en el medio ambiente, y de las medidas empleadas hasta ahora para controlarlas.

2.4 Objetivos

a) El objetivo fundamental consiste en determinar la conformidad o la no conformidad del sistema de gestión medio ambiental en relación a las normas y disposiciones establecidas sobre el particular en materia de objetivos ambientales.

b) Evaluar la gestión de las actividades vigiladas, el manejo del patrimonio, que representan los recursos naturales del país, en sus aspectos financieros, económicos y legales con el fin de obtener información oportuna que permita evaluar el cumplimiento de las metas que tal gestión se propone.

c) Verificar el cumplimiento de normas y disposiciones en materia de protección del medio ambiente y/o administración de recursos naturales, entendida como el manejo de los mismos, en las entidades cuyas funciones causen impacto ambiental o en las encargadas de la aplicación de la autoridad, en la verificación y vigilancia del cumplimiento de terceros en aspectos ambientales.

2.5 Características

Las características de la auditoría medio ambiental se sustentan en los procedimientos aplicados al examen y evaluación de los proyectos, programas actividades u operaciones que desarrollan las entidades sujetas al control del ente estatal, y los particulares para la gestión de las políticas ambientales de trascendencia nacional.

A partir de la Constitución Política del Estado, artículo 2° que señala: "Toda persona tiene derecho: ... 22.- A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a *gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.*", y los artículos 60°, 66° y 89° que regulan otros aspectos medio ambientales; la auditoría medio ambiental ha pasado a ser

sujeta de evaluación en lo económico, financiero, contable, administrativo y jurídico, dando lugar a nuevos elementos de intervención, tales como el control de gestión, el control de resultados y el control físico de los bienes colectivos.

El ejercicio del control estatal en cambio se encuentra establecida por la Ley 27066 del 13/02/99 que en su artículo único añade el inciso II) al artículo 19° de Ley 26162 Ley del Sistema Nacional de Control, la atribución de la Contraloría General de la República de ejercer: "*La auditoría del ambiente y de los recursos naturales, informando periódicamente a la comisión permanente del Congreso de la República*", atribución que se fundamenta en los principios de eficiencia, equidad, eficacia, economía y valoración de costos ambientales.

El control estatal (o fiscal) ambiental incluye la evaluación de la gestión de protección, uso, explotación, conservación de los recursos naturales y el medio ambiente, con fundamento en los principios de eficiencia, eficacia, equidad y economía.

La aplicación del principio de *eficiencia* tiene por objeto establecer si, en igualdad de metas de cantidad y calidad, el gasto ambiental ejecutado por las empresas y entidades se realiza al mismo costo. Dicho de otro modo, determinar si la opción elegida entre alternativas equivalentes, para mitigar los costos ambientales de los proyectos de inversión, es la más económica.

El principio de *eficacia* determina si las metas y objetivos propuestos en los planes, políticas y programas de la empresas y entidades, en cuanto a recuperación, conservación, protección, ordenamiento, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente se cumplieron en términos de cantidad, calidad

y oportunidad, y contribuyeron a garantizar el desarrollo sostenible.

Por su parte, el principio de *equidad* permite identificar los receptores de la acción económica ambiental y la distribución de gastos y beneficios entre sectores económicos y sociales, y entre entidades territoriales.

Finalmente, el principio de *economía* tiene por objeto determinar si la asignación de recursos para apoyar la gestión ambiental es la más conveniente para maximizar sus resultados.

En nuestro país la Contraloría General de la República como organismo superior de control estatal, ejerce el control estatal mediante la aplicación de cuatro (4) tipos de control denominados:

• *Control Financiero*

Cuando la auditoría esta encaminada a determinar si el gasto ambiental de una entidad refleja razonablemente el resultado de los compromisos adquiridos por las entidades en aspectos tales como el control, manejo y conservación del medio ambiente. De igual manera verifica si el registro de las transacciones se realiza conforme a los métodos contables que le son aplicables.

• *Control de Legalidad*

Es aquel que comprueba si las operaciones técnicas, financieras, administrativas o de cualquier otra índole, orientadas al cumplimiento de los controles y programas de protección ambiental vigentes se haya realizado conforme a las normas que le son aplicables.

• *Control de Gestión*

Determina los niveles de eficiencia y eficacia de las entidades en el manejo del

medio ambiente y en la administración de los recursos públicos asignados a dicho manejo. Las empresas privadas no están excluidas de facilitar a las entidades de control del estado, cuando así lo requieran, los medios y la información necesaria para complementar la evaluación de la gestión ambiental de la entidad pública que regule y vigile el desempeño ambiental de aquella.

• *Control de Resultados*

Es el examen que se realiza para establecer la medida en que las entidades logran sus objetivos generales, y aquellos adoptados para una determinada vigencia o período de tiempo.

Los cuatro controles mencionados se fundamentan en principios de eficiencia y eficacia, los cuales se aplican en el sentido de permitir que, para un período determinado, y para cierto nivel de logro socialmente deseable, el manejo ambiental o la asignación de recursos para su protección y conservación se obtengan al menor costo y de manera oportuna. Adicionalmente se debe cuantificar en términos de costo-beneficio los impactos por el uso, deterioro y recuperación del medio ambiente, a nivel de los respectivos proyectos de inversión, con el fin de establecer si los beneficios de las acciones de regulación, mitigación, manejo o conservación, compensan adecuadamente los costos de los recursos naturales o financieros involucrados en esas acciones.

2.6 Técnicas

Las técnicas utilizadas en la auditoría son variadas y su elección dependerá en general del tipo de auditoría, recayendo en el auditor de la responsabilidad de la decisión última, que se tomará en base a la información captada en la etapa de preauditoría.

La adopción de las técnicas de comunicación y diálogo por parte del auditor con directivos, técnicos y trabajadores son adecuadas para obtener con mayor facilidad la información y conocer, por ende, la situación medioambiental de la empresa. El logro de una buena comunicación depende de una serie de cualidades humanas que debe adoptar el auditor como son: ser educado y amable, saber escuchar y dialogar, conocer la metodología de las auditorías y las características técnicas generales de la empresa a auditar. El mismo entendimiento debe lograrse entre el jurista y el técnico o científico. Para obtener información sobre el funcionamiento de la planta se pueden realizar controles técnicos más o menos rigurosos según sean mayores o menores las deficiencias o riesgos posibles. Para realizar estos controles se suelen utilizar cuestionarios, test y encuestas, observación por parte del auditor, inspecciones y visitas técnicas, análisis de muestra (de emisiones, de efluentes, de vertidos o de residuos sólidos) test de verificación, etc.

Otro factor de éxito radica en el hecho de que el trabajo del auditor esté bien estructurado. Cada auditor debe tener sus papeles de trabajo, en las cuales se encuentren detalladas todas las observaciones y pruebas, debidamente numeradas, fechadas y firmadas, de forma que constituyan un buen soporte para las conclusiones y posterior seguimiento de la auditoría.

2.7 Tipos

Dependiendo de los objetivos perseguidos, es posible distinguir diferentes clases de auditoría medio ambiental. Si bien es cierto que las auditorías de gestión integral del medio ambiente en la actualidad forman parte de la política general de la empresa, existen otros tipos de ecoauditorías que dependen de la situación e intereses específicos. La principal característica de las

ecoauditorías es que proporcionan una imagen estática de la empresa, limitada en el espacio y el tiempo a ciertos dominios de sus actividades.

- ***Ecoauditorías de conformidad y responsabilidad***

El objetivo perseguido es comprobar que su funcionamiento se adapta y cumple con la normativa vigente en materia de medio ambiente. El énfasis se centra en los aspectos jurídicos derivados del tema. Este tipo de ecoauditorías, de carácter defensivo, sirven de instrumento para cubrir responsabilidades pasadas (ecoauditoría de siniestro o accidente), presentes (ecoauditoría de situación administrativa o de responsabilidad) y futuras (ecoauditorías de riesgos).

- ***Ecoauditoría de siniestros o accidentes***

La auditoría se inicia como consecuencia de una circunstancia específica como puede ser un siniestro, catástrofe o accidente, con el objetivo de hallar las causas, determinar responsabilidades (penales o civiles), así como de buscar soluciones que permitan evitar la repetición en el futuro, independientemente del proceso judicial, penal o civil que en forma paralela sigan las autoridades correspondientes. La empresa trata así de disponer de la auditoría como instrumento de defensa.

- ***Ecoauditoría de situación administrativa***

Consiste en un simple trámite para asegurar la conformidad administrativa o legal de la empresa. Se trata de una apreciación de la conformidad administrativa del funcionamiento de la empresa en relación con el medio ambiente.

- ***Ecoauditoría de responsabilidad***

Es un estudio de las responsabilidades civiles o penales del funcionamiento de la empresa en relación con el medio ambiente.

- ***Ecoauditoría de riesgo***

Su objetivo al perseguir, conocer y limitar todos los riesgos medioambientales, puede traducirse en una atenuación de los posibles riesgos jurídicos y económicos que amenazan a la empresa. El carácter de esta auditoría es más dinámico que el de las anteriores, debido a que se convierte en una herramienta de evaluación de los riesgos potenciales y de decisión del tipo de gestión o estrategia para prevenir dichos riesgos.

- ***Ecoauditorías operacionales***

Estas auditorías presentan una mayor dinámica que las anteriores ya que además de considerar la responsabilidad potencial, tienen en cuenta las soluciones técnicas y jurídicas de protección medioambiental, sus costos e inversiones y sus ventajas. Por lo tanto, relacionan responsabilidad con decisión de gestión. Se trata de auditorías destinadas a preparar una operación, una actividad o una inversión. Se pueden mencionar las siguientes:

- ***Ecoauditoría para la compra de empresas***

Puede solicitarse una auditoría de verificación en casos de fusión, absorción o adquisición. Normalmente, las empresas sujetas a un proceso de absorción o fusión tienen interés en conocer los posibles riesgos medioambientales derivados de este tipo de procesos. Lo mismo ocurre en los casos de compra o adquisición: las empresas se aseguran mediante una auditoría de los posibles riesgos y responsabilidades futuras

en que incurren al adquirir empresas que pudieran generar contaminación.

- ***Ecoauditoría por ubicación y localización***

En el caso de la creación y construcción de una industria, la auditoría se centrará en el análisis de las situaciones geográfica, hidrológica, económica, entre otras, intentando detectar la incidencia del proyecto sobre el medio ambiente a fin de disminuir el posible impacto y adecuar a la empresa a los aspectos legales concernientes.

Se trata de auditorías concretas sobre aspectos puntuales de los cuales se intenta medir su efecto sobre el medio ambiente, como pudiera ser. Por ejemplo, la implantación de una industria.

- ***Ecoauditoría de impacto ambiental de productos fabricados***

Consiste en llegar a un diagnóstico parcial de un aspecto a considerar de la actividad industrial o comercial de la empresa en relación con el medio ambiente. Algunos de estos aspectos serían el análisis de los riesgos que conlleva para el medio el uso de una determinada materia o residuo; los efectos que pudiera causar el lanzamiento de un nuevo producto o la realización de una determinada actividad; o el impacto provocado sobre el medio la producción o comercialización de un producto específico.

- ***Auditoría de gestión integral***

Comprende el desarrollo general del tema medioambiental dentro de la empresa para conocer y medir sus efectos con objeto de desarrollar una verdadera política sobre la materia acorde con el resto de los principios por los que se rige la actividad de la empresa. La política medioambiental debe ser evaluada en forma continua y someterse

a los cambios que pudieran ser necesarios de acuerdo a la evolución que planteó el tema. Se trataría en este caso, de un análisis global de la situación medioambiental de la empresa y de su funcionamiento.

CAPITULO III

EL PROCESO DE LA AUDITORÍA MEDIO AMBIENTAL

El proceso de desarrollo de una auditoría medio ambiental implica una serie de actividades comprendidas dentro de una metodología especial. Las actividades propias de la auditoría consisten en la búsqueda y recopilación de información, visitas, aplicación de cuestionarios, estudio de los documentos de la empresa, entrevistas con el personal de la empresa, observación por parte del auditor, toma de muestras y análisis de las mismas, etc. Procesada toda esta información, se procede a su análisis para conocer la situación medioambiental de la empresa, incluyendo aspectos jurídicos y económicos afectados; y finalmente, se formula y elabora el informe.

El proceso, en realidad se inicia con el establecimiento de un diagnóstico previo, con el cual se tiene una visión más o menos precisa del trabajo a realizar, pudiéndose concretar éste a través de un contrato. El paso siguiente consistirá en definir el contrato, firmarlo y ejecutar lo convenido. El contrato deberá contener la misión y objetivos de los auditores, los controles técnicos y científicos que se efectuarán, los documentos necesarios, la cronología de las intervenciones y el presupuesto.

En cuanto a los objetivos del examen lo que se persigue en primer lugar es la verificación de la situación técnica y medioambiental de la empresa en función de la información recopilada, documentos,

entrevistas, cuestionarios, controles técnicos y de la normativa y reglamentación existente. En segundo lugar se contempla el análisis y la discusión crítica de los resultados en función de los objetivos planteados en un principio.

3.1 Metodología

A continuación se presenta la metodología a utilizar, que es la sugerida por la Cámara Internacional de Comercio (CIC), y que consta de las cinco fases siguientes:

3.1.1 Estudio de la información recopilada

El análisis de toda la información obtenida a través de documentos, entrevistas y conversaciones, cuestionarios, normativas, controles técnicos, visitas e inspecciones, antiguos planes de gestión ambiental, etc., debe ser profundo y completo a fin de conocer el funcionamiento de la empresa y su control interno. Los resultados de los análisis se apoyaron en una sólida base constituida por pruebas irrefutables, tanto si se trata de aspectos positivos de la empresa como si son negativos, deficiencias, incumplimientos de la normativa, etc.

3.1.2 Estudio de las áreas fuertes y débiles de la empresa

Se persigue en esta fase la verificación del cumplimiento por parte de la empresa de la normativa y reglamentación existentes, por lo que el auditor deberá ser riguroso, evaluando objetivamente, sector por sector, los riesgos, fallos y deficiencias detectadas. La Cámara Internacional de Comercio aconseja los siguientes criterios de evaluación:

- Formación y experiencia del personal
- Definición clara y precisa del reparto de tareas y responsabilidades

- División de las funciones para minimizar los conflictos de poder
- Sistema de autorización eficaz
- Existencia de control interno
- Existencia de medidas de seguridad
- Existencia de documentos que determinen las gestiones a seguir
- El trabajo del auditor deberá seguir dos criterios: el riesgo que corre la empresa y la eficiencia del control interno

3.1.3 Recopilación de evidencias

El resultado de la aplicación de las pruebas obtenidas constituye el material de evidencia de auditoría que determina la situación legal de la empresa y en las que se apoya el informe final de la auditoría. Por lo tanto, las deficiencias e incumplimiento de la normativa detectados han de fundamentarse rigurosamente sobre estas pruebas. Los métodos para la obtención de pruebas, en general, son: cuestionarios, test, entrevistas y reuniones, observaciones, visitas técnicas o inspecciones, análisis de datos disponibles, análisis de muestras, de emisiones, de residuos, etc.

3.1.4 Evaluación de las evidencias

Las evidencias obtenidas se analizan cuidadosamente para detectar todas las fallas y deficiencias del funcionamiento de la empresa o entidad y los riesgos que supone el no solucionar dichos problemas.

3.1.5 Informe sobre los resultados de la auditoría (o informe previo)

Una vez recopilada y analizada toda la información se estará en condiciones de redactar un informe dirigido en principio a

los directivos de la empresa, quienes decidirán si lo hacen extensivo a los técnicos y demás personal que crean oportuno. En el informe se mostrarán todas las deficiencias encontradas en el funcionamiento interno, así como los riesgos medioambientales, jurídicos, económicos y financieros que amenazan a la empresa. Normalmente se realiza una reunión entre el auditor y los directivos y técnicos con el objeto de discutir los resultados, plantear y responder interrogantes, formular dudas o realizar críticas.

3.2 Proceso de ejecución

Con el fin de lograr mayor comprensión, el proceso de ejecución de la auditoría medio ambiental se ha concordado con las fases normales en el ejercicio de toda auditoría, éstas son: de planeamiento, ejecución e informe; en las cuales se distinguen los siguientes elementos específicos enfocados y dirigidos al control ambiental.

I. Planeamiento

Comprende las actividades siguientes:

- Conocimiento de la entidad auditada
- Análisis general
- Estudio preliminar

II. Ejecución

Comprende las actividades siguientes:

- Elaboración detallada del plan de auditoría
- Preparación del programa de auditoría
- Aplicación de pruebas y obtención de evidencias y hallazgos
- Desarrollo de observaciones y hallazgos de auditoría

- Recomendaciones
- Preparación del informe preliminar

III. Informe

Comprende las actividades siguientes:

- Informe por proyecto
- Informe final

IV. Seguimiento

Comprende las actividades siguientes:

- Acciones de seguimiento
- Verificación del cumplimiento de las recomendaciones

Es importante aclarar que este procedimiento es aplicable en forma general y ofrece flexibilidad de acuerdo con la naturaleza de la empresa, entidad, actividad, proyecto, obra o problema ambiental.

La planeación tiene el propósito de identificar lo que se va a examinar, cómo, cuándo y con qué recursos, igualmente se determina el alcance, tiempo, objetivos, criterios, y enfoque requeridos para llevar a cabo una labor eficiente y efectiva. La ejecución consiste en la recopilación de pruebas y análisis de evidencias adecuadas en cuanto a calidad y cantidad, basándose en los objetivos de la auditoría, los criterios y la metodología desarrolladas en la fase de planeación. La elaboración del informe incluye la comunicación de los resultados de la auditoría a las diferentes instancias. El seguimiento es la actividad de retomar los resultados de auditorías anteriores para tenerlos en cuenta en la planeación de la siguiente y darle continuidad a la labor realizada.

3.3 Estructura del informe

El contenido y estructura mínima del informe final debe ser el siguiente:

- *Resumen Ejecutivo*

1. Introducción

- 1.1 Aspectos Generales

- 1.1.1 Objetivo general

- 1.2 Alcance

- 1.3 Metodología

- 1.2 Información de la Entidad

- 1.2.1 El Sector

- 2.1.1 Estructura del sector

- 2.1.2 Relaciones de la entidad

- 1.2.2 La Entidad

- 2.2.1 Breve reseña histórica

- 2.2.2 Naturaleza jurídica

- 2.2.3 Objetivos principales

- 2.2.4 Funciones principales de la entidad

- 2.2.5 Breve descripción de la estructura general

- 2.2.6 Patrimonio y presupuesto

- 2.2.7 Bienes y/o servicios ofrecidos

- 2.2.8 Principales cifras del último año

2. Resultados de la Auditoría

- 2.1 Proyecto "X"

- 2.1.1 Breve descripción

- 2.1.2 Observaciones

- 2.1.3 Recomendaciones

3. Conclusiones

4. Recomendaciones

5. Anexos

El informe final será entregado al Comité Técnico quien dará su visto bueno dentro del marco de las funciones que le compete y la dirección respectiva dará aprobación al informe final, para su envío, entrega y presentación a la Administración.

3.4 Modelo de informe

A continuación se presenta un ejemplo de un informe de auditoría no calificado sobre el desempeño ambiental de una organi-

zación, según el Proyecto de norma internacional (Draft) del IFAC (Comité Internacional de Prácticas Contables): "La

Profesión de Auditoría y el Medio Ambiente":

Informes de Auditoría

(Destinatario adecuado)

Hemos auditado el Informe de Desempeño Ambiental 199X de la Compañía ABC adjunto en las páginas XX de este documento. Este informe de desempeño es responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este informe basada en nuestra auditoría.

Efectuamos, nuestra auditoría de acuerdo con (identificar las normas internacionales o nacionales) aplicables a la auditoría de Informes de Desempeño. Estas normas requieren que planeemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si el informe de desempeño está libre de material equivocado. La auditoría incluye el obtener una comprensión de los controles internos sobre el desempeño ambiental de la Compañía a través de un Sistema de Administración Ambiental, probando y evaluando el diseño y la eficiencia operativa de estos controles, examinando, mediante pruebas, la evidencia que apoya a las revelaciones hechas en el informe de desempeño, evaluando las políticas contables utilizadas y los estimados significativos realizados por la administración y otros procedimientos de este tipo que consideremos necesarios. También evaluamos el punto de vista global que se da en este informe en relación al desempeño ambiental de la entidad. Creemos que nuestra auditoría de la base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el Informe de desempeño Ambiental 199X (a) revela adecuadamente (especificar todas las partes descriptivas de la políticas corporativas que fueron revisados, por ejemplo, las políticas y procedimientos ambientales de la Compañía y los lineamientos establecidos en su EMS, como se menciona en las páginas ..a).. y (b) el informe de desempeño ambiental de la compañía es presentado de manera cierta y justa, en todos sus aspectos materiales, durante período de Enero 199X a Diciembre de 199X (referirse a las páginas ..a...), de acuerdo con (indicar normas internacionales y nacionales de informes de desempeño, incluyendo los criterios utilizados para la evaluación).

***Fecha/Dirección/
Auditores XYZ***