

El auditor público ante la auditoría medioambiental: una guía de trabajo

Manuel Lagarón Comba
Tribunal de Cuentas del Estado

La creciente conciencia social española en relación con el medio ambiente, así como la regulación cada vez más precisa que sobre esta materia llevan a cabo las distintas administraciones públicas, está produciendo un gran desarrollo del sector medioambiental, lo que trae consigo la aplicación de recursos cada vez más elevados, tanto públicos como privados y, por tanto, la necesidad de que éstos sean fiscalizados desde la perspectiva pública y externa, o auditados desde la perspectiva privada.

Nuestro interés personal se circunscribe al ámbito público, por ser éste en el que ejercemos habitualmente nuestra labor, y por ser el que, hoy por hoy, quizá necesite de un mayor impulso por parte de las autoridades; así como de una

mayor concienciación por parte de nosotros mismos, los profesionales que participamos de esta actividad.

Cuando hablamos de auditoría medioambiental (AMA) en el sector público, hay quien se cuestiona su aplicabilidad en nuestra área de competencia, incluso si es precisa una preparación especial para su ejecución, o si, simplemente, es suficiente con la que se realice internamente desde la misma organización, es decir, como un control interno más de las propias entidades públicas.

A lo largo de este trabajo abordaremos algunos conceptos necesarios para afrontar este tipo de auditoría, también nos adentraremos en su situación actual en la esfera pública internacional, ya sea próxima o lejana, así como en la fiscaliza-

ción ejercida por los órganos de control externo españoles ahora operantes. Por último, tras unas consideraciones previas relativas a la posición del auditor público, propondremos un sencillo modelo de **guía de trabajo**, que a modo de orientación general, y basada en la experiencia personal, nos permita realizar por primera vez una AMA en nuestro ámbito y con un nivel razonable de calidad.

Algunos conceptos previos

De acuerdo con el Reglamento (CEE) 1.836/93, de junio de 1993, de sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales, la **auditoría medioambiental** es un instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de la



organización, de su sistema de gestión, así como de los procedimientos destinados a la protección del medio ambiente. Tiene por objeto facilitar el control, por parte de la dirección, de las prácticas que puedan tener efectos sobre el medio ambiente, así como evaluar su adecuación a la política medioambiental de la empresa.

Esto significa que, a través de una AMA, podemos investigar sobre los métodos y procedimientos de trabajo de una entidad pública, en tanto en cuanto sean relevantes para el medio ambiente, y como consecuencia de los resultados obtenidos, sólo nos quedaría elaborar un informe donde consignar las áreas de riesgo y los puntos problemáticos en su funcionamiento medioambiental.

El propio Reglamento, en su Anexo II, establece los **requisitos relativos a la auditoría medioambiental**, los cuales están, a su vez, basados en la Norma Internacional de Estandarización ISO 10011, de 1990. Tales requisitos prevén objetivos, alcance, organización y recursos de la auditoría; planificación y preparación de la misma; actividades, resultados y con-

clusiones, así como su seguimiento. Como se verá, en nada difiere de una auditoría tradicional, ya sea de regularidad, operativa o integrada.

Por su parte, las Normas ISO 14001 e ISO 14004, de 1996, sobre sistemas de gestión medioambiental, definen el **medio ambiente** como el marco en el que opera una organización, incluyendo aire, agua, tierra, recursos naturales, flora, fauna, seres humanos, así como la interrelación entre dichos elementos. Por su parte, la ciencia ecológica lo concibe como el marco en el que se desarrolla la vida de los seres vivos y su interrelación, con consideración de los valores naturales, históricos, culturales y estéticos. Desde una perspectiva legalista, puede conceptuarse como el conjunto de agentes físicos, químicos, biológicos, así como los factores sociales susceptibles de tener un efecto sobre los seres vivos y las actividades humanas.

Por todo ello, entendemos que el medio ambiente, a los efectos de su control externo, es algo tan amplio que muy bien podría contemplar aspectos relativos a la salud física y

psicológica de los ciudadanos; el respeto a los bienes históricos y culturales; la utilización de los recursos naturales desde una óptica de crecimiento sostenible y de acuerdo con tratados internacionales que vinculan a nuestro país; el respeto a las normas que emanan de los poderes públicos en materia conservacionista; etc.

Otro concepto interesante es el de la **política medioambiental**. Siguiendo las normas antes citadas, y de forma muy similar, el propio Reglamento comunitario, es el documento escrito en el que se establecen los objetivos generales y principios de acción de una organización con respecto al medio ambiente, incluido el cumplimiento de todos los requisitos normativos correspondientes a éste. Dicha política, que será definida por la más alta jerarquía de la organización, ha de ser apropiada a la naturaleza de sus actividades, productos y servicios, así como a los impactos ambientales que éstos produzcan. También ha de incluir un compromiso explícito de mejora continua, con especial mención a la prevención de la polución y al cumplimiento de las leyes, tratados y reglamentos más relevantes. Por último, ha de desarrollarse en un marco que permita establecer y revisar los objetivos ambientales, al tiempo que implementada y comunicada a sus empleados y disponible al público en general. Se trata, por tanto, de un documento que, a modo de compromiso, debe ser **escrito y asumido** por la más alta dirección de la organización, lo que le da al mismo un carácter ciertamente relevante.

Otro concepto a considerar es el **programa medioambiental**, que de acuerdo con las nor-

mas anteriores, es el *documento escrito en el que se hace una descripción de actividades y objetivos específicos de la organización para asegurar una mejor protección del medio ambiente en un centro determinado, con especificación de las medidas adoptadas o previstas para alcanzar tales objetivos, así como de los plazos fijados para la aplicación de dichas medidas*. De este modo, se establecerá el programa de manera que incluya, tanto la designación de responsabilidades para el alcance de sus objetivos y tareas en los distintos niveles de su organigrama, como el marco temporal en el cual éstos deben ser alcanzados.

Por su parte, el **sistema de gestión medioambiental** se define como *la parte del sistema general de gestión de la organización que comprende la estructura organizativa, las responsabilidades, prácticas, procedimientos y recursos para llevar a cabo el desarrollo, implementación y revisión de la política medioambiental*.

Así, disponemos ya de las herramientas indispensables para gestionar con criterio medioambiental cualquier organización sensible a esta materia. Estos son, por tanto, los elementos que cualquier auditor medioambiental ha de conocer para llevar a cabo una AMA: requisitos de auditoría medioambiental, política, programa y sistema de gestión medioambientales.

La situación de la AMA en las entidades fiscalizadoras superiores (EFS): una perspectiva internacional

Actualmente, el Grupo de Trabajo de Auditoría Medioam-

biental de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es quizá la entidad más comprometida a la hora de orientar criterios en esta materia desde la perspectiva de dichas instituciones. Este Grupo, uno de los 8 actualmente existentes en la Organización, empezó a operar en 1992, a raíz del XIV Congreso celebrado en Washington aquel mismo año. Desde 1996, su presidencia radica en el Tribunal de Cuentas de los Países Bajos, siendo los principales objetivos: asistir a las EFS para adquirir una mejor comprensión en cuestiones relativas a este tipo de auditoría; facilitar intercambios de información y experiencias entre aquéllas; y publicar orientaciones, consejos y material informativo para su uso.

Desde entonces, el Grupo ha elaborado diversos documentos de trabajo, siendo 6 los encuentros internacionales celebrados hasta el momento, ya que el séptimo tendrá lugar en Seúl, en octubre de 2001. Este es el Grupo de Trabajo más numeroso de INTOSAI, y está formado por más de 40 miembros procedentes de países de todo el mundo. Una de sus primeras medidas fue tipificar los distintos tipos de AMA, así como establecer un catálogo de materias con directa aplicación a esta área.

Entre los distintos tipos de auditoría medioambiental, cabe señalar: la auditoría operativa de desarrollo de programas medioambientales gubernamentales; la de evaluación de impactos y efectos de programas medioambientales de rango nacional; la auditoría de cumplimiento de normas nacionales así como de acuerdos internacionales suscri-

tos por los propios gobiernos; y la auditoría de sistemas de gestión medioambiental gubernamental.

Por lo que se refiere al catálogo de materias objeto de análisis, entre ellas están: el agua del mar; la polución marina, del aire y del terreno; el agua potable; los recursos naturales; la pesca; el tráfico y el transporte; la salud humana; la radioactividad; el cambio climático; la agricultura y los bosques; la contaminación industrial y acústica; la basura y los residuos tóxicos y peligrosos; etc. En consecuencia, nos encontramos frente a un gran panel de materias objeto de control medioambiental, lo que augura un futuro prometedor a quienes se especialicen en esta área de la auditoría.

No obstante, los Estados más sensibles a la vigilancia de su medio natural llevan años desarrollando este tipo de control a través de sus respectivas EFS. Ya sea por tradición cultural o por necesidad, países del área latinoamericana y del Caribe, europea, africana, árabe, asiática y del Pacífico han desarrollado dentro de sus propios tribunales de cuentas los medios precisos para poder acometer este tipo de control de la manera más eficaz. No olvidemos que, si bien nuestro supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público español, ejerce su función fiscalizadora de acuerdo con los principios de **legalidad, eficiencia y economía**⁽¹⁾, otras EFS hacen lo propio añadiendo

(1) Artículo noveno de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

dos principios más, el de **equidad** y el de **medio ambiente**. Quizás esto sea importante considerarlo, pues indica que ciertas EFS han desarrollado una sensibilidad mayor que otras ante esta materia.

Por otra parte, y gracias a la moderna tecnología, hemos accedido a la mayoría de las EFS que conforman el Grupo de Trabajo Medioambiental del INTOSAI. Así, pudimos comprobar sus respectivos organigramas, y de este modo, la estructura técnica y administrativa que cada una de ellas destina a la realización de auditorías medioambientales. Nos ha sorprendido, tanto los medios dispuestos como el número de informes realizados en los últimos años.

Por su importancia o peculiaridad, señalamos las siguientes:

El **Tribunal de Cuentas Europeo**, dentro de nuestro entorno más próximo, dispone de una estructura organizativa en la que, el miembro del Tribunal encargado de las políticas internas e investigación es quien se ocupa de este tipo de auditorías. De hecho, en el período 1992-2000 ha realizado 6 informes especiales relativos al medio ambiente.

El **Tribunal de Cuentas de los Países Bajos** se estructura en 3 direcciones generales de auditoría. Una de ellas está dedicada al medio ambiente, gestión de los recursos naturales y pesquerías; así como a la gestión del agua, urbanismo y la agricultura. En el período 1993-2000 ha realizado 33 auditorías medioambientales de regularidad y operativas.

La **Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido**

(NAO) se organiza en direcciones de área, una de ellas está dedicada al medio ambiente y al transporte. En el período 1993-2000 ha realizado 17 auditorías medioambientales de tipo operativo.

La **Oficina del Auditor General de Noruega** se configura en 7 departamentos, de los cuales, el de auditoría operativa ha realizado 6 AMAs de este tipo en el período 1996-2000. Cabe destacar que la Oficina del Auditor General es la que ha organizado, en mayo de 2001, en Oslo, el "I Seminario EUROSAI de Auditoría Medioambiental". Sus principales objetivos han sido inspirar a las EFS en sus esfuerzos por fortalecer e incrementar sus iniciativas en este tipo de control, así como compartir experiencias y aprendizaje entre las distintas EFS del área europea.

La **Cámara Suprema de Control de Polonia** se compone de 14 departamentos operacionales de auditoría y 2 de soporte jurídico y estratégico. Uno de los operacionales se denomina Protección Medioambiental, el cual realizó 63 auditorías medioambientales operativas y de regularidad, entre 1993 y 2000.

La **General Accounting Office** (GAO) o Tribunal de Cuentas de los Estados Unidos se estructura de forma que, dependiendo directamente de su Consejo General, se articulan 14 áreas de trabajo a modo de departamentos, donde se encuentra la de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Quizá por ello, uno de los 21 objetivos del plan estratégico de la GAO para el quinquenio 2000-2005, ya presentado en el

Congreso, se denomina "Recursos Naturales y Protección del Medio Ambiente". Dicho departamento ha elaborado 75 auditorías medioambientales operativas y de regularidad en el período 1993-2000.

Por su parte, la que desde 1995 se denomina **Oficina del Auditor General del Canadá y del Comisionado para el Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible**, dispone de 2 áreas de trabajo con equipos de auditoría específicos. Una de ellas, dependiente de dicho Comisionado, está exclusivamente dedicada al medio ambiente y a los recursos naturales. En su declaración de intenciones, el Auditor General manifestó que "*una parte importante de la confianza que el Pueblo tiene en nuestras instituciones democráticas se basa en su creencia en que los fondos públicos son gastados sabiamente y eficazmente. Ello debiera entenderse como gastos eficientes, dentro de la legalidad y gestionados con criterio medioambiental*". En el período 1993-2000, el Comisionado presentó 51 informes de auditoría medioambiental operativas y de regularidad.

* * *

De acuerdo con esta información, hay que reconocer que desde hace algunos años, Entidades Fiscalizadoras Superiores de todas las áreas geográficas del mundo están llevando a cabo una verdadera política medioambiental en el ejercicio de su labor de control. Cabe señalar que las que hemos mencionado, que no son más que una reducida muestra, han aplicado una parte importante de sus medios y estructura al desarrollo de esta labor, lo que indi-

ca que, no sólo son entidades sensibles, sino que ven en ello un propósito o mandato necesario de abordar con garantías y con perspectiva de futuro.

La situación de la AMA en los órganos de control externo españoles

La situación en nuestro país está planteada de una manera muy diferente. Quizás esto sea debido a que España no forma parte del Grupo de Trabajo ya mencionado; o quizá, por una cuestión de orden estrictamente jurídico, o, simplemente, por carencia de la percepción necesaria. Lo cierto es que, circunscribiéndonos al Tribunal de Cuentas del Estado así como a los Órganos Autonómicos de Control Externo –de los que hemos podido obtener algún tipo de información–, es decir, a las entidades que por mandato constitucional o por ley ejercen la función fiscalizadora, este es hoy por hoy el panorama, si bien a partir de ahora utilizaremos con más frecuencia el término **fiscalización medioambiental**, por ser más propio de nuestro ámbito de actuación:

Tribunal de Cuentas del Estado

El Tribunal de Cuentas, configurado en 7 departamentos de fiscalización y 3 de enjuiciamiento, no dispone por el momento de ninguno que de forma específica aborde este tipo de fiscalizaciones. No obstante, y por tratarse de su propia área de trabajo, el *Departamento de Sociedades Estatales* presentó en el año 2000 un informe de fiscalización de la actividad medioambiental de una empresa nacional, siendo así pionero en la Institución. Dicho informe contiene un análisis

tanto de legalidad como de inversiones medioambientales.

Cámara de Comptos de Navarra / Nafarroako Kontuen Ganbara

La Cámara de Comptos dispone en su organigrama de 4 auditores, de quienes a su vez dependen un total de 13 técnicos. Aunque ninguno de dichos auditores tiene en su área de actuación las fiscalizaciones medioambientales en exclusiva, uno de ellos ya ha dirigido diversas, entre las que cabe destacar: “*La situación de los Residuos Sólidos Urbanos en Navarra, 1995*” y el “*Plan de Saneamiento de los Ríos de Navarra, 2000*”; lo que revela un futuro prometedor para el Órgano de Control Externo de esta Comunidad, el cual siempre se distinguió por su sensibilidad en este terreno.

Sindicatura de Comptes de Catalunya

La Sindicatura catalana, que se organiza en 6 departamentos sectoriales y uno correspondiente al Síndico Mayor, no desarrolla fiscalizaciones medioambientales. De su relación de informes tampoco se desprende que alguno corresponda a una fiscalización de este tipo. No obstante, se han llevado a cabo informes que enfocan el medio ambiente, si bien de forma parcial y en virtud de unos objetivos de fiscalización de cumplimiento, y no desde la óptica reguladora antes citada, es decir, Normas ISO y Reglamento comunitario.

Cámara de Cuentas de Andalucía

La Cámara de Cuentas andaluza se organiza en 4 de-

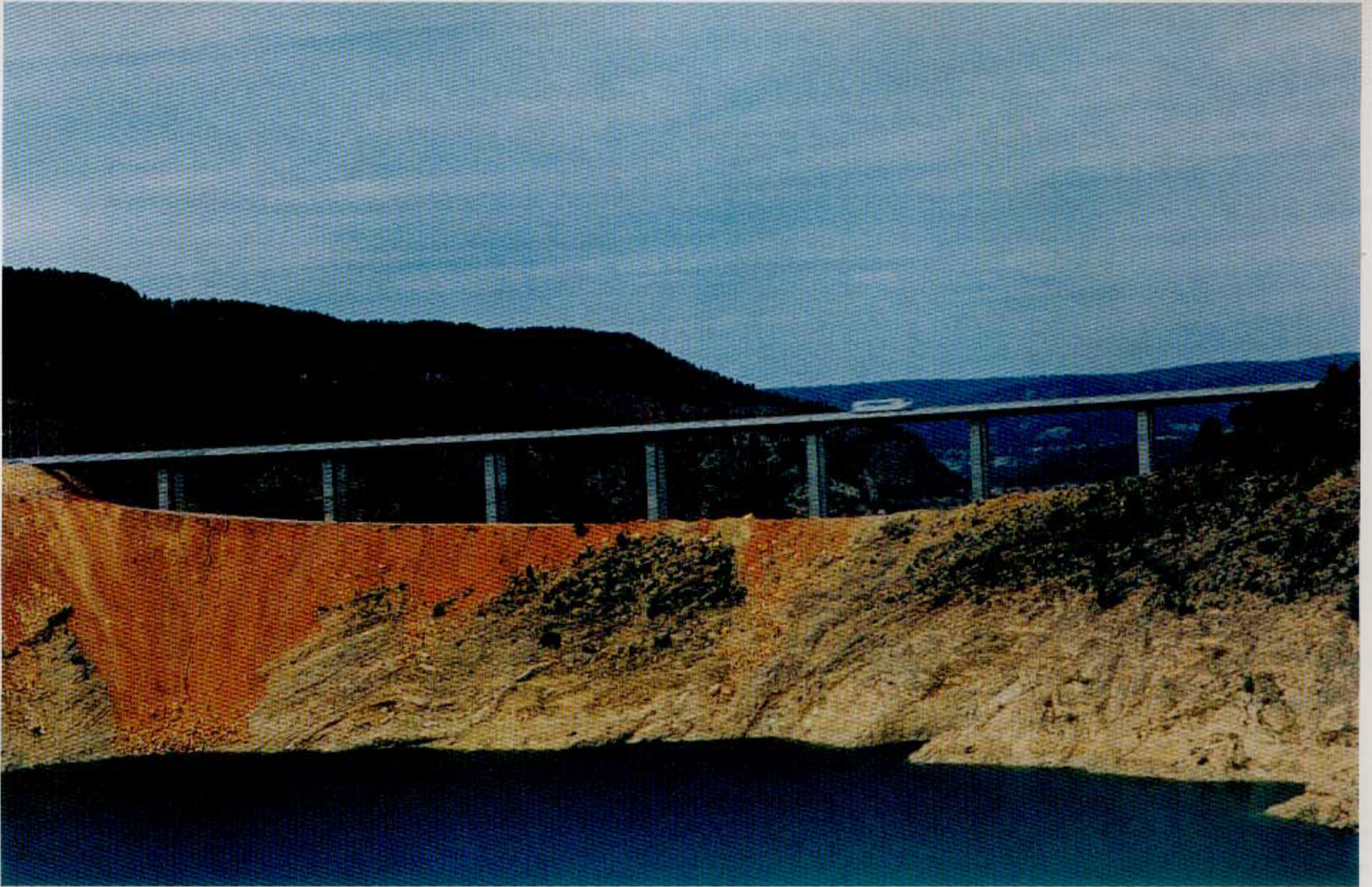
partamentos. Ninguno de los equipos adscritos a tales departamentos está especializado en este tipo de trabajos. En la relación de informes presentados por la Cámara, existe uno denominado “*Fiscalización del Programa de Recuperación y Protección de la Calidad Ambiental. 1997*”. No obstante, su objetivo no correspondió al de una fiscalización medioambiental, sino de cumplimiento de la legalidad. En el *Plan de Actuaciones para 2001* está previsto un informe denominado “*El tratamiento de los Residuos Sólidos Urbanos en Andalucía*”. En función de los requisitos que se marquen para su realización, podremos hablar o no de auditoría medioambiental propiamente dicha.

Audiencia de Cuentas de Canarias

Según su ley fundacional, la Audiencia la componen cinco auditores. Éstos, a su vez, disponen de técnicos auditores y de ayudantes de auditoría. Tales auditores –en la actualidad Consejeros– se distribuyen las competencias de fiscalización sobre el Sector Público canario, sin que exista ninguna área relativa al medio ambiente de forma específica. De la relación de informes presentados hasta el momento, no se deduce que alguno de ellos corresponda a una fiscalización medioambiental. Por otra parte, la Institución no prevé realizarlas en un futuro próximo.

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas / Herri-Kontuen Euskal Epaitegia

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas se estructura, desde la perspectiva de la fiscalización, en 5 consejerías, de



modo que cada una de ellas es responsable de un equipo auditor formado por distintos especialistas. Por el momento, ninguna de esas consejerías ha dispuesto de auditores medioambientales. De la relación de informes emitidos no se desprende que alguno de ellos sea de tipo medioambiental.

Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

La Sindicatura castellano-manchega se organiza en 5 departamentos, de los cuales 4 de ellos son atendidos por otros tantos auditores así como 7 ayudantes de auditoría. Actualmente, ninguno de ellos parece haber desarrollado este tipo de fiscalización. En el *Programa anual de fiscalización de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha 2001* no se prevé, ni para el ámbito local ni para el ámbito de la comunidad

autónoma, el desarrollo de fiscalizaciones medioambientales.

* * *

Como ya señalábamos al comienzo de este apartado, nos hemos circunscrito a las entidades que por mandato constitucional o por ley ejercen la función fiscalizadora del Estado y del sector público, es decir, el Tribunal de Cuentas del Estado y los distintos Órganos Autonómicos de Control Externo. No obstante, no podemos dejar al margen a la institución que por antonomasia desarrolla en nuestro país el control interno mediante el ejercicio de la función interventora: la *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE). De ella depende la *Oficina Nacional de Auditoría* (ONA), a la que corresponde la planificación, programación y ejecución de auditorías del sector público, así como la elaboración y propuesta de

modificación de las normas de auditoría para dicho sector. En la actualidad, la ONA agrupa a 5 divisiones, sin que ninguna de ellas desarrolle la auditoría medioambiental. Por su parte, el sistema de búsqueda de la base de datos de la IGAE, relativa a informes elaborados hasta el momento, no localiza documentos que respondan al título "auditoría medioambiental" o similar, por lo que entendemos que quizá nada se haya hecho en este sentido.

Por otro lado, las *Normas de Auditoría del Sector Público*, aprobadas por la IGAE en 1998, no contemplan ni en los "objetivos y clases de auditoría" ni en el "ámbito de aplicación" la realización de la AMA. No obstante, la Norma 2.1.13 señala como técnicas alternativas tanto a las auditorías de controles internos específicos como a las informáticas, de modo que la AMA podría entrar de lleno en

esta posibilidad. Quizá por ello, nos llame la atención que una institución tan avanzada como la ONA, y que dispone ya de una división destinada a la ejecución de auditorías de sistemas informáticos, por el momento no haga lo propio para las medioambientales o, incluso, las relativas a nuevas tecnologías; por lo que animamos a que ambas se implementen cuando ello sea posible.

La posición del auditor público frente a la fiscalización medioambiental

En auditoría, como en cualquier otra especialidad, toda área de investigación novedosa suele producir cierta sensación de inseguridad entre quienes se acercan a ella por primera vez. Eso es algo natural, pero al mismo tiempo puede convertirse en un desafío para el profesional que confía en su labor, ya que le proporciona la oportunidad de demostrarse a sí mismo y a los demás que puede actualizarse, utilizando nuevas técnicas y procedimientos para la consecución de los objetivos de auditoría previstos.

Al igual que en otro tipo de fiscalizaciones, la legalidad, la eficacia, la eficiencia y la economía son criterios perfectamente utilizables en la fiscalización medioambiental de una entidad pública, en tanto en cuanto hemos de pronunciarnos a cerca del cumplimiento de la normativa medioambiental, cada vez más desarrollada; del grado de alcance de los objetivos medioambientales previstos en la política y el programa correspondientes; de la racionalidad de los costes medioambientales respecto de los objetivos alcanzados; etc.

Por tanto, la no contemplación expresa del criterio medioambiental en las normas que regulan el ejercicio de la función fiscalizadora de los Órganos de Control, no eximiría, en nuestra opinión, del empleo de esta técnica en el sector público, o, en su caso, de otro tipo de auditorías como las informáticas o de nuevas tecnologías.

Ante la pregunta de, si un auditor de cuentas público acostumbrado al control financiero y de legalidad puede realizar este tipo de fiscalización, cabría considerar que no parece haber impedimento legal alguno desde la perspectiva pública, ya que los funcionarios o personal que la desarrollen, una vez acreditados los méritos precisos para el acceso a los órganos de control respectivos, tan sólo se deben a lo previsto para el ejercicio de la función fiscalizadora en las normas correspondientes, las cuales no niegan esta práctica. Tan sólo podría haber limitaciones de tipo técnico, pero entendemos que éstas apenas existen, ya que desde una perspectiva amplia, el análisis y evaluación del cumplimiento de la legalidad medioambiental de una entidad pública; de sus objetivos medioambientales; del control interno de sus procedimientos medioambientales; así como el de la situación financiero-patrimonial desde una óptica de costes de este tipo, es algo perfectamente asumible por cualquier auditor público.

Por lo dicho anteriormente, nos adherimos fielmente a la opinión integradora de Ángel González Malaxechevarría, cuando afirma: *"El examen [medioambiental] es parte de una auditoría de regularidad*

financiera, pero con proyección ambientalista. Es decir, una auditoría de los estados financieros de una organización sensible a efectos ambientales. En esta circunstancia, el auditor incluiría el examen de los aspectos ambientales junto con los demás normalmente comprendidos en una auditoría financiero-administrativa y de cumplimiento. Se trata de integrar en una moderna auditoría financiero-administrativa los componentes básicos de interés medioambiental"⁽²⁾.

Finalmente, quisiéramos mencionar algo que nos gusta preconizar: el auditor público especializado en fiscalizaciones de regularidad, financieras y de cumplimiento, así como en operativas, está perfectamente capacitado para acometer sin riesgos una fiscalización medioambiental. El empleo, en su caso, de aparatos de medición, tablas de elementos, o cualquier otro instrumento preciso para el desarrollo de los trabajos, no requerirá de nosotros más formación que la adquirida en nuestros estudios secundarios. No obstante, si fuera preciso, tengamos en cuenta el documento IAPS 1010⁽³⁾ (párrafo 14), de la Federación Internacional de Contables *"el auditor ha de ser capaz de identificar y obtener una comprensión de los hechos, transacciones y prácticas relacionadas con el*

(2) "Auditoría Ambiental: su evolución histórica y entorno político-institucional". ÁNGEL GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA. Instituto de Auditores Internos de España, 1997.

(3) "The consideration of environmental matters in the audit of financial statements". International Auditing Practices Committee (IAPC). International Federation of Accountants (IFAC).

medio natural que puedan tener efecto significativo en los estados financieros y en la auditoría. No obstante, ello no impide que durante la realización de su trabajo pueda encontrarse con circunstancias significativas que necesiten conocimientos especiales, las cuales requerirán de la intervención de un experto”.

Afortunadamente, ya son muchos los autores que han escrito acerca de la auditoría medioambiental, y por tanto, es considerable la labor realizada en esta materia. No pretendemos, ni mucho menos, aumentar ese amplio bagaje, tan sólo deseamos llamar la atención sobre la ausencia de esta técnica en el sector público español, por otra parte cada vez más extendida en el sector privado. Por ello, animamos a las autoridades concernidas a que la incorporen cuando ello sea posible. Así, nuestro pequeño aporte consistirá tan sólo en un sencillo modelo de **guía de trabajo** que, de forma orientativa y sin pretensiones, nos permita adentrarnos por primera vez en este interesante tipo de fiscalización. Bien entendido que, si cada institución pública requeriría de un modelo “a la carta” según sus propias especificaciones, como es el caso de los ayuntamientos, hospitales, universidades, ministerios o empresas públicas; nosotros proponemos a continuación uno que intenta recoger una casuística razonable para nuestro propósito.

Guía de trabajo para una fiscalización medioambiental en el sector público: primera aproximación al área

Para comenzar, partamos del siguiente supuesto práctico: una

entidad pública va a ser fiscalizada de forma integrada por el órgano de control externo competente. Pese a tratarse de una fiscalización recurrente, y por tanto, ser una entidad bien conocida por el equipo auditor, es la primera vez que, de acuerdo con las directrices técnicas aprobadas, se incluye el análisis de la situación medioambiental, siendo nosotros los encargados de llevar a cabo esta área en particular. La entidad dispone únicamente de una factoría dedicada a la investigación, desarrollo y producción de componentes electrónicos de alta tecnología, y para ello ha de utilizar productos químicos y ciertos elementos radiactivos.

a) La primera tarea es fijar los **objetivos generales** de fiscalización del área, al igual que haríamos en una de regularidad, operativa o integrada. Proponemos los siguientes:

1. Determinar el grado de cumplimiento de las normas básicas concernientes a la entidad en materia medioambiental.
2. Determinar asimismo el grado de cumplimiento de los procedimientos de control interno establecidos por la propia organización en dicha materia; comprobando tanto la existencia de un **sistema de gestión medioambiental** como que éste sea operativo.
3. Comprobar también la existencia de la **política** y del **programa medioambientales** establecidos por la propia organización, y en los que consten los **objetivos medioambientales** claramente definidos.

4. Comprobar la utilización de **indicadores medioambientales** afectos a tales objetivos, así como el grado de cumplimiento de estos últimos. Posteriormente, hacer un seguimiento y valoración de los costes necesarios para la realización de tales objetivos, bien sea a través de la **contabilidad de gestión medioambiental**, o bien a través de la contabilidad interna o externa de la entidad.

5. Determinar y describir el impacto que la actividad de la factoría genera sobre el medio ambiente en el que está enclavada, teniendo en cuenta los siguientes **componentes medioambientales**: aire, agua, energía, radioactividad, reciclado, vegetación, fauna, población y patrimonio histórico-artístico.

b) La segunda tarea es diseñar los **procedimientos** de auditoría necesarios para hacer frente a tales objetivos generales. Para ello, un buen instrumento es la elaboración de un **cuestionario** previo que será dirigido a la entidad –antes de realizar los trabajos de campo in situ y en la fase de la planificación de la fiscalización–, y cuya respuesta nos dará una información básica acerca de cuál es la “conciencia” medioambiental de la organización, al tiempo que dispondremos de una radiografía perfecta de su gestión medioambiental desde su propia perspectiva. En dicho cuestionario, preguntaremos por la política y el programa medioambientales, como declaración de principios y reflejo de los objetivos, res-

pectivamente; también preguntaremos por el organigrama del sistema de gestión medioambiental, en el que se especificarán las personas, unidades, servicios y departamentos afectos a éste; por el manual de procedimientos concerniente a dicho sistema; por el detalle de todas las normas de carácter medioambiental que afecten a la organización; por los indicadores medioambientales de uso; por los **riesgos medioambientales** detectados; por los seguros de cobertura de tales riesgos; por las denuncias y las infracciones medioambientales; por los **estudios de impacto ambiental**⁽⁴⁾ realizados; por el sistema de determinación y contabilización de los costes medioambientales; por el sistema de gestión y control de almacenaje de los elementos tóxicos y peligrosos, por el sistema de gestión de los residuos así como su reciclaje; por el control sobre los vertidos de **efluentes**⁽⁵⁾; etc.

Con toda esta información, analizada previamente a la realización de los trabajos de campo, podremos establecer ya un diagnóstico previo muy fidedigno y que nos permitirá, a su vez, elaborar los procedimientos de fiscalización necesarios. Con todo ello, no nos queda más que analizar, verifi-

car y valorar de forma objetiva todo cuanto veamos.

De acuerdo con las premisas establecidas en nuestro supuesto de partida y para los distintos objetivos generales, estos podrían ser sus correspondientes procedimientos:

Objetivo general 1

Procedimiento: partiendo del detalle facilitado por la organización y que responde así al cuestionario enviado, solicitar de sus servicios jurídicos, o de la unidad responsable de ello, las normas que a su juicio consideren aplicables en materia medioambiental, tanto de ámbito local, autonómico, estatal como comunitario. Tras proceder a su análisis, señalar todos aquellos aspectos concretos que por sí mismos puedan suponer un *objetivo legal de obligado cumplimiento*, y que estén perfectamente descritos y tipificados en dichas normas. Por ejemplo, la realización preceptiva de estudios de impacto ambiental; el cumplimiento de los límites establecidos sobre emisiones atmosféricas de SO₂, NO, CO, asbestos, etc.; el mantenimiento de controles periódicos sobre vertidos, residuos, emisiones, ruido, olores, etc.

Luego, se analizarán los mencionados estudios de impacto, aprovechando de ellos cualquier información que nos permita conocer mejor el panorama medioambiental en el que está inmersa la factoría. Así, anotaremos tanto los posibles riesgos medioambientales como los distintos componentes afectados por la actividad, tales como aire, suelo, agua, vegetación, fauna, paisaje, población, patrimonio artístico, etc. Ejem-

plos de riesgos, serían: el almacenaje de elementos radiactivos precisos para la fabricación de antenas, radares y satélites; la utilización de amianto⁽⁶⁾ como material de revestimiento; el ruido nocturno generado por extractores de gases y que afecte a una población próxima; la necesidad de trasladar un monumento histórico como consecuencia de una ampliación de la factoría; las contingencias medioambientales no contempladas en las pólizas de seguros; etc. Con todo ello podremos obtener conclusiones con vistas a nuestro análisis medioambiental posterior *in situ*.

A continuación, se solicitarán todo tipo de informes, bien realizados por la organización o encargados a terceros, que acrediten el cumplimiento de los límites establecidos en las normas. Esto nos dará una idea muy clara de cuál es la calidad del control interno ejercido por la organización, y sobre todo, si ésta cumple con lo previsto por las leyes, reglamentos y ordenanzas.

Se solicitará también el registro de sanciones administrativas de que haya podido ser objeto la entidad, como consecuencia, por ejemplo, de infracciones cometidas al incumplir los límites de emisiones, o por el almacenaje indebido de elementos radiactivos, etc. Se intentará asimismo recabar información acerca de las denuncias presentadas contra la entidad, bien sea por parte de los poderes públicos o de los propios ciudadanos. Todo esto también nos dará una idea acertada de cuál es la

(4) Documento técnico en el que se identifican y valoran los impactos ambientales de un proyecto, plan o acción.

(5) Aguas vertidas y gases emitidos posteriormente a ser sometidos a un proceso de tratamiento.

(6) Mineral fibroso con el que se fabrican tejidos incombustibles. Sus fibras en suspensión son de elevada toxicidad.

calidad del control interno de la organización, así como del grado de cumplimiento, tanto de los objetivos previstos en su programa medioambiental, como en el compromiso medioambiental establecido en su política.

Comentario: con este material, y antes de realizar los trabajos de campo, estamos en disposición de extraer una serie de conclusiones que tan sólo hemos de verificar y constatar posteriormente a través de las pruebas correspondientes. Esta es, en nuestra opinión, la parte más "rentable" de la fiscalización medioambiental, ya que con pocos medios y formulando las preguntas adecuadas suelen obtenerse buenos resultados.

Queremos resaltar la idea por la que, para actuar de la forma más eficiente posible, es conveniente saber muy bien qué es lo que deseamos hacer; y establecer así unos objetivos de auditoría que sean alcanzables y poco pretenciosos. Para ello, es preciso obtener toda la información posible antes de llevar a cabo los trabajos en la propia sede, y luego utilizar sin reparos la experiencia de los miembros de la plantilla de la entidad, por ser éstos quienes mejor la conocen. Nosotros, tan sólo hemos de verificar, analizar y concluir.

* * *

Objetivo general 2

Procedimiento: una vez planificada la fiscalización y con el programa de trabajo ya elaborado, podemos partir de la información facilitada por la organización en virtud del cuestionario enviado, y comprobar que, efectivamente, existe un

sistema de gestión medioambiental y que éste es operativo. El organigrama y el detalle nominal de las personas que, perteneciendo a distintos servicios, unidades, departamentos o equipos de la organización, constituyen el entramado del sistema, nos servirá para conocer personalmente a dichas personas, entablar una corriente de información permanente con ellas, saber cuáles son sus funciones y actividades, pedirles su opinión acerca de las carencias medioambientales de la organización, los riesgos detectados y los que podrían devenir en un futuro.

El *Manual de Procedimientos* de la organización para esta área nos permitirá hacer un seguimiento de los distintos controles internos establecidos, ya sean tácitos o expresos. Podemos seleccionar, por ejemplo, una serie de rutinas y tareas encomendadas a un equipo de control de efluentes vertidos a los ríos aledaños a la factoría, y acompañando personalmente a los trabajadores encargados de esta tarea, ver cómo realizan las mediciones de Ph, conductividad y temperatura del agua; con qué aparatos de medida; con qué periodicidad y qué constancia dejan de tales registros. De este modo sabremos si el manual se cumple, y, por tanto, si se ejerce el control interno establecido por la organización.

También podremos evaluar si éste es efectivo o no, al ponerlo en relación con el detalle de incidentes ambientales, o el de denuncias recibidas, etc. Téngase en cuenta que, aunque no nos facilitasen dicho manual, lo cierto es que el control interno sigue existiendo,

sólo que éste es tácito y no expreso. Por ello, no nos quedaría más remedio que reconstruir las tareas en un diagrama de flujos, preparado a ser posible por la entidad, y nosotros tan sólo tendríamos que verificar su cumplimiento.

Comentario: cuantas más sean las tareas o rutinas que comprobemos, es decir, cuanto más ampliemos la muestra de trabajo, mayor certeza obtendremos de la existencia de un verdadero control interno, y así, más posibilidades tendremos de evaluar objetivamente su eficacia. Como se verá, basta con acompañarse de los técnicos adecuados de la organización (ingenieros, físicos, químicos, almaceneros especializados, etc.) y hacer un seguimiento de su propia rutina. A partir de ahí, el sentido común y la observación desde una posición objetiva nos permitirá obtener resultados de fiscalización casi inmediatos.

* * *

Objetivo general 3

Procedimiento: solicitar de la dirección de la entidad la política y el programa medioambientales. Como ya señalábamos al comienzo, la política es el documento elaborado y suscrito por la dirección que, a modo de declaración de principios, fija los objetivos generales respecto al medio ambiente (algo así como el programa electoral de un partido político). Por su parte, en el programa se describen los objetivos particulares, las tareas y las actividades; detallándose el grado de responsabilidad de los encargados de llevarlas a cabo, así como sus plazos.

Como puede verse, se trata de documentos relevantes que nos servirán para posteriormente, utilizando los indicadores de objetivos que incluiremos en el procedimiento del **objetivo general 4** (de auditoría), ponerlos en relación con los costes que han supuesto cada uno de ellos. De este modo, podremos evaluar la eficacia y la eficiencia de la actividad medioambiental desarrollada por su sistema de gestión.

Ejemplos de objetivos medioambientales serían los siguientes: disminuir el consumo de agua potable y de energía eléctrica a razón de un 5% anual; reducir la temperatura del agua por efluentes vertidos a los arroyos aledaños en 1°C y mantener su pH entre 6 y 9 unidades; situar pantallas acústicas en las obras de ingeniería iniciadas por la ampliación de la factoría, de modo que reduzcan la cifra de decibelios producidos en fase nocturna por debajo de 75; incrementar el nº de estaciones de *monitorización* de agua y aire a razón del 20% anual, hasta completar la red de seguimiento en 5 años; crear en la propia factoría una estación de reciclado de material electrónico y de tratamiento de productos químicos en un plazo de 5 años, que permita tratar al menos el 50% de los residuos generados.

En el caso de que ambos documentos, política y programa, no existiesen, además de señalar en nuestro informe el reparo correspondiente, sería preciso solicitar de la más alta dirección de la entidad que propusiese ella misma tales objetivos. Nosotros, tan sólo tendríamos que valorar si son razonables y, por tanto, utilizables

para el posterior análisis de eficacia y eficiencia.

Comentario: imaginémosnos los siguientes supuestos: una empresa de servicios de seguridad y vigilancia que carezca de programa de adiestramiento para sus vigilantes; una compañía aérea que no disponga de programa de preparación y actualización de sus pilotos; un servicio público de protección civil que no presente planes de evacuación en caso de catástrofes naturales. Cualquier auditor público o privado que observase tales hechos formularía serios reparos en su informe. Pues bien, desde la perspectiva de la fiscalización medioambiental, la ausencia del plan y del programa medioambientales constituye algo parecido.

* * *

Objetivo general 4

Procedimiento: para conocer los indicadores medioambientales utilizados por el sistema de gestión de la entidad, disponemos de diversos instrumentos tales como la memoria de actividades, informes medioambientales internos, los registros de mediciones, el propio manual de procedimientos medioambientales o el plan de gestión medioambiental, en su caso. En ausencia de ellos, siempre podremos utilizar los que estén al uso en otras entidades que ejerzan una actividad similar.

Por componentes medioambientales, estos son algunos ejemplos de indicadores que, con sus correspondientes unidades de medida, proponemos:

Aire: para el indicador de emisiones de NO₂ (dióxido de nitrógeno) y de O₃ (ozono), la unidad de medida sería $\mu\text{g}/\text{m}^3$

(micro gramos por m³). Para el indicador de ruido o nivel sonoro, la unidad de medida sería **dB/A** (decibelio A)⁽⁷⁾.

Agua: para el indicador de actividad beta y de tritio, la unidad de medida sería **Bq/l** (bequerelio por litro)⁽⁸⁾. Para indicadores de temperatura, pH, conductividad y disolución de oxígeno, las unidades de medida serían: **°C, unidades, $\mu\text{S}/\text{cm}$ y mg/l** , respectivamente.

Energía: para el indicador de consumo de productos energéticos, la unidad de medida sería **m³, Kw**, etc.

Reciclado: para el indicador de residuos procesados en las instalaciones de tratamiento, la unidad de medida sería: **Tm, m³, l** tratado.

Con indicadores como éstos y otros muchos que podamos establecer, ya podemos comprobar si los objetivos medioambientales previstos y consignados en nuestro **objetivo general 3** (de auditoría) han sido cumplidos. Para ello, hemos de consultar informes medioambientales de la organización, notas internas, memoria de actividades, notas explicativas y aclaratorias que nosotros mismos solicitemos a la dirección y que serán posteriormente verificadas por nuestra parte. Todo ello nos permitirá evaluar la eficacia de la organización.

En relación con los costes medioambientales, la AECA (Asociación Española de Conta-

(7) Decibelio A: unidad de medida de presión acústica tomada con filtro de ponderación A para simular la percepción acústica del oído humano.

(8) Bequerelio: unidad de medida de la actividad de una sustancia radiactiva.

bilidad y Administración de Empresas) señala que la contabilidad de gestión medioambiental "debe referirse a la determinación y análisis de información medioambiental para apoyar la toma de decisiones tácticas y operativas relativas a la protección del entorno natural en que opera la organización, así como su programación, presupuestación y control anuales"⁽⁹⁾.

Una entidad sensible al medio ambiente y que haya optado por este tipo de contabilidad de gestión, entre otros habrá registrado los **costes** derivados de: la obtención de información medioambiental; el plan de gestión medioambiental; la adecuación tecnológica; la gestión de residuos, emisiones y vertidos; exigencias administrativas; accidentes; etc.

Por su parte, habrá registrado los **ingresos** derivados de: artículos ecológicos producidos; transferencia de tecnología ambiental a otras instituciones; productos reciclados; etc.

(9) Contabilidad de Gestión Medioambiental. Documento nº 13. AECA, febrero 1996.

En su **activo** habrá incluido: gastos de investigación y desarrollo de procesos y tecnológicas relacionadas con la preservación del medio ambiente; aplicaciones informáticas para el control de la gestión medioambiental; inversiones en dispositivos de control de emisiones; instalaciones de calefacción, aire acondicionado, aislamientos; etc.

En su **pasivo** habrá incluido: obligaciones relativas a los costes de acondicionamiento final previstos legalmente (canteras, minas, vertederos, etc.); multas, cierres, indemnizaciones; responsabilidad civil por daños medioambientales causados y no cubiertos con pólizas de seguros; etc.

Con toda esta información, bien sea obtenida a través del sistema de contabilidad de gestión medioambiental, o en su defecto, a través de la contabilidad interna o de la externa, dispondremos de datos suficientes para conocer cuál ha sido el coste de los objetivos medioambientales, y en consecuencia, opinar sobre la eficiencia del sistema de gestión medioambiental.

Comentario: no debemos olvidar la posibilidad de utilizar series estadísticas de datos que nos muestren los costes, por ejemplo, de los 5 últimos años de la actividad, y así comparar su evolución al ponerlos en relación con el cumplimiento de sus respectivos objetivos. Esto nos dará una perspectiva más amplia a la hora de evaluar tanto la eficacia como la eficiencia del sistema de gestión medioambiental. Un caso ilustrativo sería el de la evolución de los costes y del número de unidades tratadas en el reciclaje de componentes electrónicos reutilizables.

* * *

Objetivo general 5

Procedimiento: con toda la información recibida y analizada, resumir a modo de conclusión todos aquellos aspectos ambientales que inciden en cada uno de los componentes del entorno de la factoría donde la entidad ejerce su actividad, y con indicación de los riesgos detectados en cada caso. Se puede hacer a través de una sencilla *ficha de control de impacto* como la que proponemos:

| Componente medioambiental | Aspecto medioambiental | Indicador | Riesgo detectado |
|---------------------------|--|--|--|
| Aire | Utilización de chimeneas de evacuación para gases contaminantes | Emisiones de SO ₂ y NO ₂ | Inexistencia de registros de las mediciones realizadas por el equipo responsable |
| Agua | Emisión de efluentes químicos a los arroyos aledaños | Actividad beta | Exceso reiterado sobre límites establecidos |
| Reciclado | La factoría dispone de estación de tratamiento de componentes electrónicos para su reutilización | Componentes reprocesados | Muchos de los componentes están recubiertos de amianto |
| etc. | | | |

Una vez cumplimentada, describir el impacto general que la actividad de la factoría tiene sobre su entorno medioambiental. En cualquier caso, incluir la *ficha* en el archivo permanente de la fiscalización, con el fin de que pueda ser utilizada en actuaciones posteriores.

Comentario: consignar los aspectos medioambientales en los que está inmersa la actividad de la entidad, especificando los riesgos detectados, es una tarea sencilla y muy útil a efectos de disponer de un documento final en el que se

resuman todas las contingencias medioambientales. Al formar parte del archivo permanente de fiscalización, cualquier auditor público dispondrá de una sinopsis que tendrá en cuenta para posteriores fiscalizaciones.

* * *

Finalmente, con el seguimiento de todos los pasos que hemos intentado trazar en esta guía, estamos seguros de poder acometer nuestro primer informe final de AMA del sector público con bastante dignidad. Bien entendido que han queda-

do algunos aspectos importantes por tratar, como los relativos a la previsión de riesgos laborales o a la salud de las personas que conforman el entorno de la entidad, y que otros los hemos tratado quizá de forma muy somera. No obstante, si nuestro deseo es empezar a especializarnos en este interesante campo de la auditoría e ir aprendiendo y evolucionando con la práctica cotidiana, creemos que ésta puede ser una opción tan válida como cualquier otra, a la que tan sólo habría que añadir cierta dosis de imaginación y de sentido común.

BIBLIOGRAFÍA

VICENTE CONESA FERNÁNDEZ-VÍTORA. *Auditorías Medioambientales: guía metodológica.* Ediciones Mundi-Prensa, 1997.

HASKONING, S.A. *Diccionario de Términos Medioambientales.* Área Editorial, S.A., 1992.

COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL, 1992. *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público.*

International Standard. ISO 14001. Environmental management systems-Specification with guidance for use. ISO, 1996.

International Standard. ISO 14004. Environmental management systems-General guidelines on principles, systems and supporting techniques. ISO, 1996.

ÁNGEL GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA. *Auditoría Ambiental: su evolución histórica y entorno político-institucional.* Instituto de Auditores Internos de España, 1997.

JULIA GARCÍA DÍEZ Y ANTONIO MARTÍNEZ ARIAS. *El Auditor de Cuentas ante la actuación empresarial en temas medioambientales.* Revista Técnica nº 16. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.

GRUPO DE TRABAJO SOBRE AUDITORÍA MEDIOAMBIENTAL. *Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental.* INTOSAI, 1999.

MARÍA JOSÉ DE LA FUENTE Y DE LA CALLE. *Políticas medioambientales y fiscalización de la ecología.* Auditoría Pública nº 18, septiembre de 1999.

MANUEL LAGARÓN COMBA. *Auditoría Medioambiental (AMA).* Crónica del TCU 1992-1993.

– *Algunas consideraciones acerca de la planificación de fiscalizaciones en el Tribunal de Cuentas.* Crónica del TCU, 1994-1995 ■