

INTOSAI



*Orientación para
la Ejecución de
Auditorías de
Actividades con
una Perspectiva
Medioambiental*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

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

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

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

PREFACIO

Durante los últimos 20 años, la conciencia mundial sobre asuntos medioambientales ha crecido rápidamente, con énfasis particular en problemas tales como la disminución de la capa de ozono, la destrucción de las selvas tropicales y el aumento mundial de la temperatura. Los conocimientos y la experiencia con respecto a asuntos medioambientales, ampliamente incrementados y adquiridos durante dicho periodo, han conducido a un replanteamiento del papel y de las responsabilidades tanto de los gobiernos (a nivel nacional y local, y organismos asociados) como de las industrias. Algunos de los cruciales cambios que han tenido lugar son:

- ◆ La expansión de la regulación medioambiental por parte del Estado y de las autoridades locales.
- ◆ El incremento de los costes de protección medioambiental, tanto para los sectores públicos como para los privados. Los recursos dedicados por ambos sectores al control de la polución ambiental se han incrementado, y tanto los organismos empresariales como los gubernamentales están buscando maneras más ventajosas para el tratamiento de asuntos de conformidad.
- ◆ Conciencia medioambiental entre instituciones financieras, tanto nacionales como internacionales. La presión y la rigurosidad que ejercen estas instituciones, otorgan a los gobiernos y a las empresas el ímpetu para dar mayor consideración a los asuntos medioambientales.
- ◆ Siguiendo las recomendaciones de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente, llevada a cabo en Río de Janeiro, gobiernos y empresas de todo el mundo han demostrado interés en el desarrollo sostenible¹.

El aumento del interés de que las organizaciones que afectan al medio ambiente sean responsables de sus acciones, ha conducido a la necesidad de que se informe acerca de las consecuencias de dichas acciones. A la vez, ha crecido la expectativa de que las presentaciones hechas en esos informes medioambientales sean objeto de una auditoría independiente. Como resultado de las consecuencias de dicha expectativa para las EFS, el asunto ha sido tratado por la INTOSAI.

¹ En la actualidad, el grupo de trabajo de la INTOSAI está preparando un documento acerca del desarrollo sostenible y de cómo puede abordarse este concepto en una auditoría medioambiental.

Para elaborar su respuesta al asunto, la INTOSAI estableció un equipo de trabajo que fue responsable de la producción del material de consideración, junto al Tema I: Auditoría Medioambiental tratada en la XV INCOSAI, El Cairo, 1995. Esta guía fue preparada respondiendo a la recomendación 1 del subtema IC, adoptada por la XV INCOSAI:

«El Grupo de Trabajo sobre Auditoría Medioambiental de la INCOSAI elaborará, usando las Normas de Auditoría como base, directrices y metodologías para:

- ◆ La ejecución de las auditorías medioambientales; y
- ◆ La elaboración de criterios técnicos en el ámbito de las EFS»

El término «auditoría medioambiental» es una denominación práctica, generalmente utilizada para la descripción de una pléthora de actividades, - tales como política de auditorías, certificación de productos, medidas de control gubernamental y muchas otras actividades – que guardan poca o ninguna relación con una auditoría externa. La EFS desempeña a menudo actividades que, por definición, no pueden calificarse de auditorías, pero que contribuyen a un mejor gobierno. En esta guía, el término «auditoría medioambiental» se usa exclusivamente en el contexto de la auditoría externa independiente.

Durante la XV INCOSAI (El Cairo) se acordó que la auditoría medioambiental no es, en principio, diferente al enfoque de auditoría practicado por la EFS y que éste puede abarcar todo tipo de auditoría. En este contexto, la atención de auditoría puede ser dedicada a, por ejemplo, la publicación de activos y pasivos medioambientales, conformidad con legislaciones y convenciones –nacionales e internacionales- como también a medidas establecidas por la entidad controlada para promover la economía, la eficiencia y la efectividad.

El propósito de esta guía es brindar a la EFS una base para la comprensión de la naturaleza de la auditoría medioambiental tal como hasta el momento ésta se ha desarrollado en el ámbito gubernamental. Esta base intenta proveer de un sólido punto de partida desde el cual pueda crearse un enfoque para el cumplimiento de las responsabilidades de la auditoría medioambiental en el contexto de cada jurisdicción y mandato de las EFS.

En las tres secciones de esta guía, respectivamente:

- ◆ Se trata sobre la aplicación de las *Normas de Auditoría* de la INTOSAI a auditorías medioambientales.

- ◆ Se ofrece asistencia práctica en el desarrollo de métodos y prácticas para la ejecución de auditorías medioambientales, particularmente auditorías del rendimiento, con apoyo de ejemplos.
- ◆ Se sugiere un enfoque para el establecimiento de criterios técnicos, para su empleo como puntos de referencia para una auditoría medioambiental.

CONTENIDOS

	<i>Página</i>
1 Aplicación de las Normas de Auditoría de la INTOSAI	5
Introducción	5
Postulados Básicos	5
Normas Generales	11
Normas de Procedimiento	14
Normas para la Preparación de Informes	17
2 Elaboración de Métodos y Prácticas	19
Introducción	19
Consideración de Asuntos Medioambientales en una Auditoría de Regularidad	19
Auditoría del rendimiento y el Medio Ambiente	20
(i) Auditoría del Control Gubernamental de Conformidad con Leyes Medioambientales	22
(ii) Auditoría del rendimiento de Programas Medioambientales Gubernamentales	25
(iii) Auditoría de Impactos Medioambientales de Otros Programas Gubernamentales	27
(iv) Auditoría de Sistemas de Gestión Medioambiental	30
(v) Evaluación de Políticas y Programas Propuestos	33
3 Establecimiento de Criterios Técnicos	36
Introducción	36
Marco del Enfoque	36
Auditorías Financieras	37
Auditorías de Conformidad	38
Auditorías del Rendimiento	38
Minimización del riesgo para la EFS	39

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE LA INTOSAI

Introducción

- 101 Las Normas de Auditoría de la INTOSAI² reflejan un consenso de mejores prácticas entre las EFS. Como tales, queda claro que las normas regulan prácticas profesionales generalmente aceptadas que se aplican en la ejecución de una auditoría externa independiente, la cual también puede abarcar la auditoría de actividades con una perspectiva medioambiental.
- 102 Esto se desprende de lo acordado en el XV INCOSAI: una EFS deberá –hasta la medida apropiada– tomar en consideración las Normas de Auditoría de la INTOSAI en el momento de la planificación, operación e información de una auditoría medioambiental.
- 103 Con objeto de explicar el modo en que las Normas de Auditoría de la INTOSAI podrían aplicarse a una auditoría medioambiental, y para identificar asuntos relevantes o riesgos resultantes de su aplicación, esta sección de la guía expone:
- ◆ Un resumen de los requisitos esenciales de cada postulado básico y norma de auditoría.
 - ◆ Asuntos particulares o riesgos que deben tratarse.
 - ◆ Posibles estrategias o respuestas a dichos asuntos o riesgos.
- 104 Esta guía no constituye una Norma de Auditoría de la INTOSAI. Como sugiere su título, ha sido preparada para ofrecer *orientación* en la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medioambiental.

Postulados Básicos

La EFS deberá considerar conformidad con las normas de auditoría de INTOSAI en todos los asuntos que son definido como material³.

- 105 Un asunto puede ser definido como material si se sabe que existe la probabilidad de que influya en el interesado o en otro usuario del informe o del resultado de la auditoría en el que está contenido.

² Edición revisada en junio de 1992.

³ *Normas de auditoría*, párrafos 8-11.

La ‘materialidad’ se determina a menudo en términos valorativos, pero la naturaleza inherente o las características de un asunto o de un grupo de asuntos también pueden convertir en material al asunto. Por ejemplo, la conformidad con acuerdos nacionales e internacionales, tanto como ciertos aspectos de la auditoría del rendimiento, puede tener un significado para los usuarios o los interesados bastante diferente de su materialidad valorativa.

- 106 Además, la importancia otorgada por los países al medio ambiente y al desarrollo sostenible crece, por lo general, significativamente con el paso del tiempo. Asuntos que no eran importantes originalmente, pueden llegar a serlo.
- 107 Cada EFS deberá establecer una política acerca de los postulados y normas que deberán seguirse en la ejecución de una auditoría medioambiental, para asegurar con ello que tanto el trabajo como el producto del mismo sean de alta calidad.

La EFS emitirá su propio juicio con respecto a las diversas situaciones que se presenten en el curso de la auditoría gubernamental.⁴

- 108 Los términos del mandato de auditoría de la EFS invalidan todas las convenciones contables o de auditoría con las que éstos están en conflicto. Sin embargo, la EFS deberá reconocer la naturaleza global de los asuntos medioambientales y deberá perseguir la remoción de incompatibilidades en sus propias circunstancias, cuando éstas puedan obstruir la adopción de normas deseables.
- 109 La naturaleza de auditorías medioambientales puede también necesitar creciente cooperación entre auditores. Puede haber necesidad de emprender auditorías que se ejecutan al mismo tiempo, coordinadas o conjuntas de asuntos específicos. Se pueden presentar también situaciones en que el país que es objeto de la auditoría no sea signatario del relevante acuerdo internacional. Aunque éste puede ser un asunto delicado, se ha sugerido que la EFS tenga en cuenta este hecho en su informe.

Con creciente conciencia del público, la demanda de la responsabilidad pública de personas o de entidades que gestionan recursos públicos se ha hecho cada vez más evidente, de modo que existe una mayor necesidad de que haya proceso de responsabilidad y de que éste opere efectivamente.⁵

⁴ Normas de Auditoría, párrafos 15-19.

⁵ Normas de Auditoría, párrafos 20-22.

110 Este postulado abarca a todas las entidades que causan impacto en el medio ambiente. Dichas entidades pueden clasificarse en tres grupos:

- ◆ Entidades cuyas actividades afectan directa o indirectamente al medio ambiente, de manera positiva o negativa – como por rehabilitación o (a la inversa) por polución o utilización.
- ◆ Entidades con poderes para producir formulación y regulación de la política medioambiental, o para influir en ellas – ya sea en ámbito internacional, nacional o local.
- ◆ Entidades con poder para controlar y fiscalizar acciones medioambientales ejecutadas por terceros.

111 Estos diferentes impactos pueden complicar los arreglos de responsabilidad, y la EFS deberá ser consciente de la necesidad de considerar, además, el impacto holístico en el medio ambiente y de tratar el proceso de responsabilidad mismo, donde sea necesario. Cada EFS determinará el enfoque más apropiado, teniendo en mente su propio mandato.

La elaboración de la información precisa, el control, la evaluación y los sistemas de informes en el ámbito gubernamental, facilitarán el proceso de responsabilidad. La gestión es responsable de la corrección y de la suficiencia de la forma y del contenido de los estados contables y de otro tipo de información.⁶

112 En los más altos niveles, el gobierno es responsable de determinar qué información necesita para averiguar si sus objetivos medioambientales se están realizando, cómo debe medirse la realización de esos objetivos, y con qué regularidad desea obtener la información.

113 La entidad y su gestión son directamente responsables de la corrección y la suficiencia de la información acerca del impacto de dicha entidad en el medio ambiente, ya sea con atención al rendimiento financiero, pasivos y activos, conformidad con la legislación, u otras prescripciones para su rendimiento. Esta obligación concierne a las entidades de los tres grupos mencionados en el párrafo 110.

114 Ciertas situaciones pueden, probablemente, darse en la práctica, sin embargo, cuando hay vacío de legislación relevante que posibilite la divulgación de importante legislación medioambiental, o cuando no hay divulgación

⁶ Normas de Auditoría, párrafos 23-24.

por alguna otra razón. En tales situaciones, la EFS deberá informar acerca de esta deficiencia y puede también tener que considerar los posibles efectos en su opinión de auditoría.

- 115 La EFS puede necesitar dar alguna atención al hecho de que tanto daños como restauración medioambientales pueden acarrear costes reales a la organización implicada. A causa del crecimiento de la regulación medioambiental, lo anterior se convertirá en un hecho cada vez más probable.
- 116 Cuando las EFS promuevan la mejora de legislaciones u otras prescripciones, deberán estimular a las entidades fiscalizadas a que informen imparcialmente sobre su propio rendimiento medioambiental, aunque se trate de violación o de ausencia de información.

Las autoridades correspondientes deberán asegurar la promulgación de normas de contabilidad aceptables para los estados contables y divulgación relevantes a las necesidades del gobierno, y las entidades fiscalizadas deberán elaborar objetivos y metas de rendimiento específicos y mensurables.⁷

- 117 Hace falta aún mucho trabajo de elaboración antes de que probablemente se hallen disponibles aceptables normas de auditoría de informes financieros y divulgación concernientes a asuntos medioambientales. Por ejemplo, en estos momentos, puede no ser posible aplicar un valor a un bosque virgen o a un banco de pesca bien surtido. De modo similar, el pasivo asociado con la restauración de daños al medio ambiente puede no ser fácilmente cuantificable o puede ser dependiente de estimaciones irreales e inexactas.
- 118 Las EFS deberán emplear normas de contabilidad, alentando a las organizaciones a que ayuden a garantizar que se elaboren normas de contabilidad apropiadas, mientras que las entidades fiscalizadas serán animadas a promulgar objetivos medioambientales mensurables y claramente planteados. Sin embargo, una EFS debe evitar la posibilidad de que surjan conflictos de intereses como resultado de establecer las normas y fiscalizar bajo ellas.

La aplicación consistente de normas de contabilidad aceptables deberá resultar en la justa presentación de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.⁸

⁷ Normas de Auditoría, párrafos 25-27

⁸ Normas de Auditoría, párrafos 28-29

- 119 La aplicación consistente de las normas de contabilidad y de divulgación para asuntos medioambientales, particularmente cuando se revisan varios periodos contables, tendrán que introducirse paulatinamente, en cuanto se definan nuevas normas relacionadas con el medio ambiente. Esto será probablemente un proceso en desarrollo por algún tiempo, y las EFS deberán prestar atención particular al logro de una presentación justa.
- 120 Los asuntos de auditoría relacionados con puntos de estados contables relacionados con asuntos medioambientales, particularmente pasivos, contingencias, compromisos, o provisiones de daño de activo, son, por lo general, de trámite complejo.
Los costes medioambientales, pasivos (incluso contingentes de pasivo) y activos, deberán ser reconocidos y valorados, y deberá informarse sobre ellos con arreglo a las prácticas de contabilidad generalmente aceptadas.

La existencia de un adecuado sistema de control interno minimiza el riesgo de errores o irregularidades.⁹

- 121 Un adecuado control interno es, igualmente, de crucial importancia en el contexto de la auditoría medioambiental. El control interno es, en primer lugar, responsabilidad de la entidad fiscalizada, aunque el auditor presente propuestas en caso de que los controles hayan sido considerados inadecuados o inexistentes. Éste parece ser más bien el caso con respecto a asuntos medioambientales que con respecto a muchos otros, y la EFS deberá estar preparada para afrontar la situación.
- 122 Es importante reconocer que, con motivo de alentar a las entidades fiscalizadas a que establezcan sistemas efectivos de control medioambiental interno, la EFS debe evitar el uso de resultados y conclusiones en sus controles medioambientales internos, que pongan a las entidades en una situación negativa.

Las disposiciones legislativas deberán facilitar la cooperación de las entidades fiscalizadas en lo concerniente al mantenimiento y a la facilitación de acceso a toda la información relevante y necesaria para una evaluación integral de las actividades relacionadas con la auditoría.¹⁰

⁹ Normas de Auditoría, párrafos 30-31

¹⁰ Normas de Auditoría, párrafos 32-33

123 Cuando ello sea compatible con el mandato de la EFS, será necesaria la revisión de las previsiones y los requisitos que se aplican a sus responsabilidades con respecto al mantenimiento, y a la obtención de acceso a relevantes datos e información medioambientales. Si ese no fuera el caso, la EFS deberá informar del hecho e intentar rectificar la situación.

Todas las actividades de auditoría deberán estar incluidas en el mandato de auditoría de la EFS.¹¹

124 El completo alcance de la auditoría gubernamental – auditoría de regularidad (financiera y de conformidad) y del rendimiento – también se aplica a la auditoría medioambiental.

125 Durante una auditoría de estados contables, los asuntos medioambientales deberán incluir lo siguiente:

- ◆ Iniciativas para prevenir, disminuir o remediar daños al medio ambiente
- ◆ La conservación tanto de los recursos sostenibles como la de los no sostenibles
- ◆ Las consecuencias de la violación de leyes y regulaciones medioambientales.
- ◆ Las consecuencias de responsabilidad de depósito de garantía impuesta por el Estado.

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

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

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

El trabajo de las EFS estará dirigido al mejoramiento de las técnicas para la fiscalización de la validez de las medidas de rendimiento.¹²

¹¹ Normas de Auditoría, párrafos 34-44

- 128 La auditoría medioambiental añade un cambio especial al creciente papel de los auditores y a la responsabilidad de éstos con respecto a la mejora y a la elaboración de nuevas técnicas y metodologías para evaluar si la entidad fiscalizada está usando medidas de rendimiento medioambientales razonables y válidas. Este es un buen ejemplo de situaciones en que los auditores deberán sacar provecho de técnicas y metodologías pertenecientes a otras disciplinas relevantes.

Las EFS deberán evitar todo conflicto de intereses entre el auditor y la entidad fiscalizada.¹³

- 129 Las EFS necesitan mantener tanto el hecho como la imagen de su independencia y objetividad al ejecutar auditorías medioambientales y publicar sus resultados.

Normas Generales

- 130 Las normas de auditoría general incluyen normas que se aplican tanto a los auditores como a las EFS, e incluyen también aspectos de independencia, competencia y conciencia profesional.

El auditor y la EFS deben ser independientes.¹⁴

- 131 El auditor y la EFS deben ser, y debe procurarse que lo sean, independientes y objetivos en la ejecución de auditorías medioambientales. Deberán ser justos en sus evaluaciones y en el informe de los resultados de las auditorías.

- 132 El auditor y la EFS, por tanto, no deberán estar involucrados en (por ejemplo) el cálculo real de costes y beneficios medioambientales. Deberán limitarse a la auditoría de los cálculos y a informar acerca de la imparcialidad de los mismos o, de otro modo, acerca de los estados contables en su totalidad.

El auditor y la EFS deberán poseer la competencia debida.¹⁵

- 133 Cuanto más amplio es el mandato de la EFS y más detallada sea su naturaleza, tanto más compleja se hace la tarea de garantizar calidad de rendimiento a lo largo de todo el mandato. Lo anterior se aplica directamente a la auditoría

¹² Normas de Auditoría, párrafos 45-46

¹³ Normas de Auditoría, párrafos 47-49

¹⁴ Normas de Auditoría, párrafos 53-81

¹⁵ Normas de Auditoría, párrafos 82-87

medioambiental y se tratará generalmente cuando se empleen equipos o cuando se procure pericia de expertos en la materia específica.

- 134 Las EFS, sus auditores y otras personas que ejecuten auditorías medioambientales, deberán demostrar como mínimo el siguiente nivel de competencia y atributos:
- ◆ Adecuados conocimientos en todo lo referente a la auditoría y capacidad de ejecución de auditorías financieras, de conformidad, y del rendimiento.
 - ◆ Adecuados conocimientos de auditoría medioambiental, adquiridos a través de la formación profesional y de experiencia práctica.
 - ◆ Un enfoque independiente e imparcial.
 - ◆ Adecuadas habilidades de relacionamiento humano y comunicación.
- 135 Los especialistas se verán involucrados en diversas etapas de elaboración de presupuestos contables para la asistencia de la gestión, que pueden incluir lo siguiente:
- ◆ Identificación de las situaciones en las que se requieren presupuestos.
 - ◆ Reunión de los datos necesarios en los que se basarán los presupuestos.
 - ◆ Elaboración de supuestos como el resultado más probable.
 - ◆ Determinación de la suma de un presupuesto (que incluirá, por ejemplo, la determinación de los costes de tareas de saneamiento planeadas por la entidad) y consideración de la divulgación de estados contables.
- 136 Si la EFS contrata a expertos externos, ésta debe corroborar su competencia profesional, para asegurarse de la idoneidad de los mismos para el desarrollo de las tareas particulares que deben ejecutar. La EFS seguirá siendo responsable de garantizar que se apliquen las normas de auditoría. La obtención de consejo de un experto externo no releva a la EFS de la responsabilidad de las opiniones formadas o de las conclusiones alcanzadas en la auditoría.
- 137 Teniendo en cuenta que la pericia medioambiental es una especialidad aún en desarrollo en la que se mueven personas con diversos tipos de formación profesional y de experiencia, será particularmente difícil para el auditor obtener seguridad razonable acerca de la reputación como experto de la persona, o de la competencia de la misma, como asimismo de tener la certeza de que el trabajo del experto en cuestión es apropiado para los propósitos de la

auditoría. El auditor deberá tener en cuenta, como mínimo, lo siguiente:

- ◆ La formación profesional del experto.
- ◆ La duración del periodo de práctica del experto.
- ◆ La relevancia de la experiencia de trabajo del experto.
- ◆ La acreditación en un organismo profesional.

138 El auditor necesitará llevar a cabo procedimientos apropiados para asegurarse de que el trabajo ejecutado por un experto satisface los objetivos para los que se lo emplea, y para lograr entendimiento en los siguientes asuntos:

- ◆ La naturaleza y el propósito del informe del experto.
- ◆ Los supuestos y los métodos empleados.
- ◆ La objetividad del experto y los riesgos que ésta puede traer aparejados.

El auditor y la EFS deben constatar diligencia profesional e interés, en conformidad con las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca diligencia profesional en la especificación, reunión y evaluación de las pruebas, y en el informe de resultados, conclusiones y recomendaciones.¹⁶

139 Esta norma se aplica igualmente a la auditoría medioambiental, y puede presentar dificultades particulares en el momento de establecer normas para pruebas de auditoría aceptables en las que se basen resultados, conclusiones y recomendaciones.

140 Otras normas generales aplicables en un contexto de auditoría medioambiental son las siguientes¹⁷:

La EFS adoptará políticas y procedimientos para el reclutamiento de personal con la competencia apropiada.

La EFS adoptará políticas y procedimientos para el desarrollo y la formación de empleados de EFS, para hacer posible que éstos ejecuten sus tareas con eficacia, y para definir la base para el fomento de auditores y de otro tipo de personal.

La EFS debe adoptar políticas y procedimientos para la preparación de manuales y otro tipo de orientación e instrucciones escritas relativas a la ejecución de auditorías.

¹⁶ Normas de Auditoría, párrafos 88-95

¹⁷ Normas de Auditoría, párrafos 96-128

La EFS adoptará políticas y procedimientos para mantener las habilidades y la experiencia presentes en la EFS y para descubrir la ausencia de determinadas habilidades; para proveer de una buena distribución de habilidades para tareas de auditoría y suficiente cantidad de personas para la ejecución de la auditoría; y para diseñar un planeamiento y una supervisión apropiados para alcanzar sus objetivos al nivel exigido de diligencia profesional e interés.

La EFS adoptará políticas y procedimientos para revisar la eficiencia y la efectividad de las normas internas y los procedimientos de las EFS.

Normas de Procedimiento

- 141 El objetivo de las normas de procedimiento es el de establecer criterios o marcos generales para los decididos, sistemáticos y balanceados pasos de actuación que debe seguir el auditor. Estos pasos y acciones representan las normas de investigación que el auditor implementa en su tarea de búsqueda de pruebas de auditoría, para llegar a un resultado específico.

El auditor deberá planificar la auditoría de tal manera, que pueda garantizarse que una auditoría de alta calidad se ejecute de manera económica, eficiente, efectiva y oportuna.¹⁸

- 142 El auditor debe reunir información acerca de la entidad fiscalizada. Dicha información debe incluir también, donde sea aplicable, relevante información medioambiental, tal como:
- ◆ El mandato legal de la entidad
 - ◆ El enfoque de la entidad con respecto a asuntos medioambientales, con inclusión de su política y objetivos y la existencia de un sistema de gestión del medio ambiente.
 - ◆ Leyes y regulaciones que rigen las responsabilidades medioambientales de las entidades o su papel en la determinación de éstas, u otras. Este aspecto podría incluir la identificación de requisitos legales impuestos a la entidad, o los que dicho aspecto impone a otros- tales como el informe de los requisitos, limitaciones de emisiones causadas por sus actividades, o responsabilidades de restauración de degradación, cuando ésta ha sido causada.
 - ◆ La existencia de activos y pasivos medioambientales y de todo cambio que pueda haberse producido en

¹⁸

Normas de Auditoría, párrafos 132-134

ellos durante el periodo contable en revisión. Ejemplos de tales pasivos son los costes de desmantelamiento de un sitio de deposición de residuos administrado por una autoridad local, o la previsión de tales costes durante la vida útil del sitio.

- 143 El objetivo y el alcance de la auditoría medioambiental deber definirse claramente. Además de los aspectos financieros, de conformidad y de rendimiento que se hallan comúnmente, deberá haber una perspectiva (ya sea explícita o implícita) de la previsión de seguro de auditoría relativo al medio ambiente. Por ejemplo, podrá esperarse de la EFS que atestigüe específicamente acerca de las afirmaciones de la entidad en relación con la efectividad de su sistemas de gestión medioambiental o de sus publicaciones medioambientales.

El trabajo del equipo de auditoría en todo nivel y fase deberá ser supervisado apropiadamente durante la auditoría, y el trabajo documentado deberá ser revisado por un miembro superior del equipo de auditoría.¹⁹

- 144 Las necesidades específicas de la auditoría medioambiental pueden requerir que se lleven a cabo procedimientos adicionales. Para la garantía requerida puede ser recomendable el uso de los servicios de un especialista de la EFS que ejecute una revisión del planeamiento y del trabajo de campo desde una perspectiva medioambiental.

El auditor, al determinar la extensión y el alcance de la auditoría, estudiará y evaluará la fiabilidad del control interno.²⁰

- 145 Con objeto de tratar asuntos medioambientales de una manera estructurada, el equipo de gestión planeará idealmente y documentará los elementos clave de su sistema de gestión medioambiental. Ello puede abarcar los siguientes aspectos, entre otros:

- ◆ Identificación de requisitos legislativos y reguladores aplicables.
- ◆ Establecimiento y mantenimiento de políticas y procedimientos para ofrecer garantía razonable de que la entidad cumplirá con dichos requisitos.
- ◆ Evaluación y control de la conformidad de la entidad con requisitos externos, políticas y procedimientos medioambientales.

¹⁹ Normas de Auditoría, párrafos 136-140

²⁰ Normas de Auditoría, párrafos 141-144

- ◆ Elaboración de informes que satisfagan requisitos legales, reguladores, u otros.
- 146 El auditor estudiará y evaluará las medidas de control interno dictadas por la gestión para asuntos medioambientales y determinará el alcance de confianza que se puede depositar en ellos. La amplitud del estudio dependerá de los objetivos de la auditoría y del grado de confianza deseado.

Durante la ejecución de auditorías deberá hacerse un examen acerca de la conformidad con leyes y regulaciones aplicables. Pasos y procedimientos de auditoría deben ofrecer razonable garantía de detección de errores, irregularidades y de acciones ilegales que puedan tener efecto directo y material en los estados contables.²¹

- 147 El asunto principal de una auditoría medioambiental de conformidad es, normalmente, la aseveración de la gestión de que ésta ha cumplido con todas las normas relevantes. Esta aseveración podrá hacerse explícita o implícitamente, si no ha sido mencionada.
- 148 La no conformidad con leyes y regulaciones aplicables se examina a menudo con dos perspectivas en mente. Por un lado, la entidad puede (por ejemplo) llevar a cabo actividades que no están en los términos de su mandato. Aunque los estados contables presenten justamente el estado de los asuntos y los resultados de estas operaciones, puede pedírsele, sin embargo, a la EFS, que informe acerca de una desviación tal en los intereses de la obligación de rendir cuentas del sector público.
- 149 Por otro lado, puede haber un alto riesgo de tergiversación material en los estados contables, tal como el ocasionado por la omisión de la provisión o de pasivos con respecto a futuros gastos para la restauración de daños al medio ambiente y/o para la provisión de multas debidas con motivo de no conformidad.

Se necesitan pruebas competentes, relevantes y razonables para apoyar el juicio y las conclusiones del auditor con respecto a la organización, el programa, la actividad o función fiscalizadas.²²

- 150 Las tergiversaciones materiales en los estados contables de asuntos medioambientales son causadas probablemente por omisión o exposición incompleta antes que por exposición

²¹ Normas de Auditoría, párrafos 145-151

²² Normas de Auditoría, párrafos 152-158

excesiva. La mayoría de las pruebas relacionadas al asunto y disponibles al auditor es, por lo tanto, probablemente más persuasiva que conclusiva. Las pruebas de auditoría parecen obtenerse como resultado de una investigación, procedimientos de auditoría o informes de gestión que no estén dirigidos específicamente a estados contables o a otras clases de transacciones.

- 151 La prueba de auditoría que se busca, por tanto, debe enfocar asuntos de la siguiente naturaleza:
- ◆ Pasivos no basados en obligaciones contractuales.
 - ◆ Presupuestos contables que no siguen una pauta histórica establecida.
 - ◆ Leyes o regulaciones medioambientales recientes o en elaboración.
- 152 Además, cuando se cuantifiquen pasivos medioambientales, éstos estarán generalmente basados en presupuestos. Esto afectará consecuentemente los procedimientos que el auditor probablemente aplique para obtener pruebas de auditoría adecuadas. El enfoque aplicado debe estar de acuerdo con el que se aplica al fiscalizar otro tipo de presupuestos contables – con inclusión de la evaluación de la equidad de los supuestos, recalculación y evaluación del método seguido y revisión de la cualificación y experiencia de la persona responsable de la preparación del presupuesto.

Los auditores deberán analizar los estados contables para establecer si están en conformidad con las normas de contabilidad aceptables para el informe financiero y la divulgación.²³

- 153 Dada la naturaleza de probables tergiversaciones medioambientales en los estados contables, el auditor debe analizar los estados desde una perspectiva medioambiental, para identificar áreas que deben ser objeto de seguimiento. De particular importancia es probablemente la propiedad de la política contable y la divulgación de contingentes pasivos.

Normas para la Preparación de los Informes²⁴

- 154 Los informes de auditoría escritos deberán presentarse tanto a la dirección de la entidad fiscalizada como así también a su organismo ejecutivo, con referencia a las circunstancias particulares de la EFS. Con dependencia de la naturaleza de la auditoría, el informe deberá incluir una opinión de la información financiera o de varios otros asuntos – tales

²³ Normas de Auditoría, párrafos 159-162

²⁴ Normas de Auditoría, párrafos 163-191

como la conformidad con el mandato de la entidad fiscalizada, el rendimiento o (el tema de esta guía) las actividades relativas al medio ambiente.

- 155 Puede ser necesario prestar particular atención a la formulación de los informes acerca de la exhaustividad de activos y pasivos medioambientales, así como también de la garantía de auditoría dada acerca de presupuestos contables.

Al final de cada auditoría, el auditor debe presentar un opinión escrita o un informe, lo que se aplique, exponiendo los resultados de manera apropiada; el contenido de dicho informe u opinión deberá ser de fácil comprensión y deberá estar libre de imprecisiones o ambigüedades. Incluirá toda información sustentada por competentes y relevantes pruebas de auditoría, y deberá ser independiente, objetivo, justo y constructivo.

En relación a auditorías de regularidad, el auditor debe preparar un informe escrito que puede ser una parte del informe sobre los estados contables, o un informe aparte acerca de los exámenes de conformidad con leyes y regulaciones aplicables. El informe deberá contener una declaración de garantía positiva sobre los asuntos examinados acerca de la conformidad, y de garantía negativa sobre los asuntos no examinados.

La EFS a la que pertenece el auditor es la que debe decidir finalmente acerca de las acciones que deben emprenderse en relación con prácticas fraudulentas o serias irregularidades descubiertas por el auditor.

En relación a las auditorías del rendimiento, el informe debe incluir todas las instancias significativas de no conformidad pertinentes a los objetivos de la auditoría.

ELABORACIÓN DE MÉTODOS Y PRÁCTICAS

Introducción

- 201 Una EFS puede emprender auditorías medioambientales bajo su mandato para llevar a cabo auditorías de regularidad (financieras o de conformidad) o del rendimiento, tal como se define en las Normas de Auditoría de la INTOSAI:
- ◆ Los párrafos 202 al 208 exponen de qué manera deben ser presentados los asuntos medioambientales en las auditorías de regularidad, y cómo pueden aplicarse las normas de contabilidad financiera profesional y de auditoría²⁵.
 - ◆ Para las auditorías del rendimiento, los párrafos 209 al 266 identifican y tratan 5 tipos diferentes de puntos centrales medioambientales.

Consideración de Asuntos Medioambientales en una Auditoría de Regularidad

- 202 Los gobiernos están reconociendo cada vez más que los costes correspondientes a políticas y obligaciones medioambientales – tales como los costes de los equipamientos para reducción de la contaminación o los de la descontaminación del suelo – pueden ser significativos. Estas políticas y obligaciones también pueden introducir pasivos materiales o contingentes materiales cuyos costes dependen de que ocurra algún acontecimiento en el futuro. Los impactos medioambientales pueden afectar también significativamente la valuación de la tierra, los edificios, las plantas y los equipamientos.
- 203 Estos costes medioambientales, pasivos e impactos en los valores de rendimiento afectan tanto la preparación y la auditoría de estados contables. Algunos gobiernos deberán hacer compromisos específicos acerca de sus divulgaciones. La dificultad puede residir en el hecho de que la entidad fiscalizada podría no hacer distinción entre costes medioambientales y gastos asociados a sus actividades en marcha.
- 204 El auditor de regularidad necesitará evaluar la exhaustividad y la exactitud de los datos sobre los que informa. Para ello, el auditor necesitará una sólida comprensión de los asuntos medioambientales, las operaciones y actividades que

²⁵ En la actualidad, el grupo de trabajo de la INTOSAI está preparando un documento de discusión sobre las cuestiones específicas que surgen al abordar una auditoría medioambiental en el contexto de este mandato.

podrían afectar la posición financiera de la entidad fiscalizada, tanto a largo como a corto plazo.

- 205 Las normas profesionales reconocidas, nacionales e internacionales, de contabilidad y auditoría, exponen los principios subyacentes de tratamiento de costes, pasivos y activos en los estados contables que deberán aplicarse al tratamiento de costes y pasivos medioambientales. La EFS puede aplicar estas normas si juzga necesaria la publicación de impactos medioambientales sobre costes, pasivos y activos en estados contables gubernamentales.
- 206 La EFS puede necesitar fiscalizar presupuestos del alcance de tales costes y pasivos²⁶. El auditor:
- ◆ Deberá considerar tanto los costes actuales y potenciales como los impactos de asuntos medioambientales.
 - ◆ Necesitará confirmar la existencia y los probables cambios en los requisitos legales o de otra índole, la tecnología que debe aplicarse y los cálculos de costos usados en los presupuestos.
 - ◆ Necesitará llegar a un juicio acerca de la fiabilidad de los supuestos usadas para la predicción de futuros costes, pasivos y valores de rendimiento, y de la exactitud de los cálculos.
- 207 La EFS puede poner también énfasis en la garantía de la publicación de todas los supuestos utilizadas.
- 208 Muchos de los valores aplicados a impactos medioambientales requieren cálculos de alta complejidad – tales como los probables futuros costes de descontaminación de plantas nucleares. La EFS puede apoyarse en el trabajo de terceros en el momento de realizar estos juicios de auditoría, en cuyo caso deberá tener especial cuidado en asegurarse de la cualificación y la independencia de los expertos implicados en la tarea. (véase también párrafos 138 a 140).

Auditoría del Rendimiento y Medio Ambiente

- 209 La auditoría del rendimiento, en el contexto del rendimiento de la entidad fiscalizada en lo concerniente a la ejecución de programas y actividades medioambientales gubernamentales, puede ocuparse, si procede, de:
- ◆ la **economía** de prácticas administrativas;

²⁶ En la actualidad, el grupo de trabajo de la INTOSAI sobre auditoría medioambiental está preparando un documento que considera las cuestiones relacionadas con la realización de una auditoría medioambiental en un mandato financiero/regulador más “limitado” o tradicional.

- ◆ la **eficiencia** de la utilización de recursos humanos, financieros y de otro tipo empleados en el programa o actividad; y
 - ◆ la **efectividad** del programa o de la actividad para alcanzar los objetivos y el impacto deseados.²⁷
- 210 Una auditoría del rendimiento de un asunto medioambiental puede ser clasificada a menudo como uno de cinco tipos específicos:
- (i) auditorías del control Gubernamental de conformidad con leyes medioambientales;
 - (ii) auditorías del rendimiento de programas medioambientales Gubernamentales;
 - (iii) auditorías del impacto medioambiental de otros programas Gubernamentales;
 - (iv) auditorías de sistemas de gestión medioambiental; y
 - (v) evaluaciones de políticas y programas propuestos.
- 211 Desde que la EFS no puede estar disponible para fiscalizar cada entidad involucrada, necesitará la cuidadosa elaboración de una metodología que le permita llegar a conclusiones sostenibles acerca de cómo cierta función o actividad se ha implementado en el ámbito nacional. Todas las técnicas de auditoría disponibles, como entrevistas, búsquedas en documentos/archivos, etc., pueden ser una parte necesaria del enfoque. Asimismo se puede considerar la posibilidad de utilizar algunas de las siguientes o todas ellas:
- ◆ **Visita de Campo**
 - ◆ Puede ser necesario que el equipo visite diversas agencias públicas nacionales, regionales y locales, y, posiblemente, no federales, para establecer de qué manera han sido gastados los fondos gubernamentales; en qué medida las actividades reguladoras medioambientales tienen buen desarrollo, y dónde pueden efectuarse mejoras.
 - ◆ Esta técnica es particularmente provechosa si la EFS necesita obtener una comprensión detallada de la manera en que se está desarrollando una misma actividad en un número limitado de lugares.

²⁷ Normas de Auditoría, párrafo 40

- ◆ **Cuestionario Estandarizado**
 - ◆ Un cuestionario cuidadosamente preparado, revisado y aplicado consistentemente, puede ser provechoso si deben contactarse un amplio número de entidades.
 - ◆ Cuando se delegan responsabilidades medioambientales reguladoras a entidades gubernamentales de menor jerarquía, la EFS puede desarrollar un cuestionario para establecer sus progresos en la implementación de una actividad específica; los problemas que pueden inutilizar sus operaciones; y las acciones recomendadas que podrían ayudar a mejorar su rendimiento.

- ◆ **Muestreo Estadístico**
 - ◆ En ciertas instancias, la EFS podrá necesitar hacer el examen de los asuntos medioambientales concernientes a cientos, o aun a miles de entidades tales como sitios de deposición de residuos tóxicos, instalaciones de almacenamiento de sustancias químicas, y sistemas de abastecimiento de agua.
 - ◆ La información necesaria sobre estas entidades puede no hallarse en una base de datos o en otra forma utilizable. En ese caso, una de las alternativas de la EFS puede ser extraer la información de un muestreo estadístico válido de las entidades en cuestión, y luego usar la información para llegar a conclusiones acerca de las características de la población global.

Véase Ejemplo n° 1

(i) *Auditoría del Control Gubernamental de Conformidad con Leyes Medioambientales*

- 212 En muchos países, un ministerio principal medioambiental (u otro organismo del gobierno ejecutivo) se halla encargado de garantizar que las leyes medioambientales se encuentren apropiadamente implementadas por entidades públicas y/o privadas. Estas leyes pueden encomendar al ministerio medioambiental actividades tales como:
- ◆ emisión de permisos que limiten la cantidad o la concentración de los agentes contaminantes vertidos;
 - ◆ controles de vertidos acerca de la conformidad con tales permisos;
 - ◆ control de condiciones medioambientales para ayudar a identificar otras potenciales violaciones de regulaciones;

- ◆ ayuda a la interpretación de regulaciones y ofrecimiento de otro tipo de asistencia a entidades reguladas para colaborar con sus operaciones de conformidad; y
- ◆ despliegue de medidas coercitivas cuando se produzcan violaciones a las leyes.

213 En algunos casos, el gobierno federal (nacional) puede delegar estas responsabilidades medioambientales reguladoras a organismos de menor jerarquía. Además, otros tipos de ministerios ejecutivos del gobierno (como el de Transporte o Agricultura) también pueden tener ciertas responsabilidades ambientales reguladoras. La EFS se ocupa a menudo del examen de en qué medida éstos u otros ministerios cumplen satisfactoriamente con sus responsabilidades medioambientales.

Véase Ejemplo n° 2

214 Las auditorías de sistemas de control de conformidad con leyes medioambientales, comienzan comúnmente con criterios claros y explícitos, los cuales se hallan a menudo en requisitos estatutarios específicos o en las regulaciones de los principales ministerios medioambientales, que implementan dichos requisitos estatutarios.²⁸ La EFS, posteriormente, elabora métodos para evaluar el rendimiento del ministerio (o de otros organismos pertinentes) frente a los criterios establecidos.

Véase Ejemplos n° 3 & 4

215 Los datos necesarios para el apoyo de resultados y conclusiones deben estar localizados centralmente y deben ser de fácil acceso. Más usual es que, la información importante pueda necesitar ser recolectada de diversos lugares y (quizá) de numerosas entidades gubernamentales y no gubernamentales.

216 Lo segundo es frecuentemente el caso de países con sistemas federales donde el gobierno nacional financia organismos de gobierno de sus estados o provincias y les delega responsabilidades. Estos organismos pueden ser responsables de la expedición de permisos de vertidos, de tomar medidas coercitivas cuando se produzcan violaciones, y de llevar a cabo otras responsabilidades reguladoras cotidianas.

²⁸ Otros posibles criterios pueden incluir estándares o normas técnicamente desarrollados, opiniones de expertos, y el rendimiento de entidades similares.

- 217 Cualquiera sean el método o los métodos usados, la EFS puede obtener a menudo conformidad con su metodología por parte del ministerio principal que está siendo fiscalizado y (quizá) de, por lo menos, algunas de las otras entidades fiscalizadas. La obtención de conformidad podría particularmente merecer la pena en auditorías relativamente complejas que requieren un muy importante compromiso de recursos. Dicha conformidad podría también reducir considerablemente el riesgo de que los resultados de la auditoría sean criticados como ‘no representativos’ en el momento de su presentación.
- 218 La EFS puede usar información proveniente de una base de datos centralizada durante la evaluación de conformidad con requisitos estatutarios o reguladores, o durante la evaluación de la efectividad de medidas correctivas. Tales datos pueden ser una eficiente fuente primaria de información para resultados de auditoría – lo cual reduce el tiempo y los recursos que se necesitan para la colección de datos y el análisis, y reduce también la necesidad de costosas visitas de campo a diversos lugares.

Véase Ejemplo n°5

- 219 Las conclusiones sacadas de la información de las bases de datos no serán nunca de mejor calidad que la información misma en las que están basadas. La entidad fiscalizada tiene la responsabilidad fundamental de garantizar que posee sistemas de información de gestión para, a través de ellos, reunir datos sobre sus operaciones y su rendimiento. Pero la EFS deberá estar prevenida de que se ha probado que los datos de conformidad reguladora medioambiental son particularmente susceptibles de fallos en muchos países, dada la relativa novedad de las operaciones reguladoras en esta área.
- 220 Por ejemplo, algunas auditorías EFS han detectado importantes fallas en las bases de datos usadas para el seguimiento de conformidad medioambiental. Por ello, es de esencial importancia la comprensión y, en lo posible, la determinación de la fiabilidad de los datos usados para el examen de conformidad. Basándose en tales bases de datos, algunas EFS publican rutinariamente en sus informes el alcance en el que la exhaustividad de las bases de datos ha sido independientemente verificado.
- 221 La calidad y la exhaustividad de datos medioambientales que caracterizan condiciones medioambientales (por ejemplo niveles de contaminación de agua; tendencias de las poblaciones ictícolas) pueden ser aún más problemáticas que los datos sobre conformidad reguladora

medioambiental. Mientras que la reunión de datos sobre condiciones medioambientales es comúnmente la responsabilidad de la entidad fiscalizada y no de la EFS, la EFS puede, sin embargo, necesitar la información para comprender el alcance del problema en la concierne a la efectividad de medidas para controlarlo.

- 222 Desafortunadamente, en muchos países, tales datos son a menudo incompletos o de poca calidad. Sin embargo, estas restricciones no tienen necesariamente que impedir a la EFS de proveerse de análisis e información útiles.

Véase Ejemplos n° 6 & 7

- 223 Frecuentemente, la ausencia de datos medioambientales confiables puede convertirse en un mensaje central del informe de la EFS. En tales casos, la EFS puede recomendar que se obtengan datos más completos, para ayudar al ministerio principal medioambiental a garantizar que los fondos limitados estén destinados a presentar los problemas más acuciantes.

- 224 Algunos informes de auditoría, por ejemplo, han recomendado que el principal ministerio medioambiental:
- ◆ obtenga mejores datos acerca de los efectos de los contaminantes en la salud;
 - ◆ tome ciertas medidas para un mejor manejo de los limitados datos disponibles; y
 - ◆ desarrolle la información técnica («indicadores medioambientales») que se necesita para juzgar si las actividades reguladoras están protegiendo adecuadamente al medio ambiente.

(ii) Auditoría del rendimiento de Programas Medioambientales Gubernamentales

- 225 Un gobierno puede estar autorizado por estatuto o por otra autoridad para llevar a cabo (o financiar a otras entidades para que lo hagan) una serie de otros programas o actividades para alcanzar objetivos cuya principal meta es la protección o la mejora del medio ambiente.

Tal programa o actividad:

- ◆ Debe ser responsabilidad de un ministerio del gobierno con un interés particular en el medio ambiente – tal como un Ministerio del Medio Ambiente que sostiene un programa para la conservación de sitios de especial importancia ecológica.
- ◆ Debe ser responsabilidad de, por ejemplo, un Ministerio de Agricultura, a través de un programa de

asistencia a agricultores para que éstos adopten prácticas para reducir la contaminación.

- 226 Los programas medioambientales pueden identificarse comúnmente en los planes gubernamentales y en los informes anuales. A veces, un gobierno adjunta sus programas medioambientales a un sencillo Plan e Informe Medioambiental. Cuando no existe tal plan, la EFS puede brindar asistencia en la responsabilidad a través del informe de las diversas políticas del gobierno que sí existen. Para ello, la EFS puede considerar los más importantes asuntos medioambientales que afectan al país y luego identificar e inventariar los programas establecidos por el gobierno para tratarlos.
- 227 Una EFS debe considerar como un hecho provechoso el reconocimiento de los acuerdos internacionales sobre asuntos medioambientales a los cuales se ha adherido el gobierno, y luego identificar qué programas se han establecido para alcanzar dichos acuerdos.

Véase Ejemplo n° 8

- 228 Una EFS debe ser cuidadosa en la selección y la delimitación del alcance de una auditoría de un programa medioambiental gubernamental, teniendo en cuenta los riesgos de ejecución que podría tratar la auditoría, su materialidad y la posibilidad de que sea fiscalizada. Para este propósito, el auditor necesitará tener una cabal comprensión de los objetivos del programa y de los instrumentos usados para perseguirlos.
- 229 Una EFS debe considerar también si debe enfocar su atención en un instrumento político principal o en varios diferentes instrumentos políticos. Una dificultad especial del segundo punto es el juicio sobre en qué medida los resultados de varios instrumentos pueden combinarse para determinar el impacto total de la entidad fiscalizada.

Véase Ejemplo n° 9##

- 230 Al planear su auditoría, la EFS debe considerar:
- ◆ Los riesgos y la materialidad del programa o la actividad gubernamental, teniendo en cuenta los recursos involucrados, la importancia del problema medioambiental que debe tratarse, y la magnitud del efecto buscado.
 - ◆ Los resultados buscados y los resultados generales del programa o de la actividad.

231 Cuando hay pocos recursos implicados pero el impacto potencial del programa o de la actividad es significativo, es preferible dirigir el alcance de la auditoría a la efectividad del programa o de la actividad para alcanzar ese impacto, que a la economía de las prácticas administrativas empleadas o a la eficiencia de la utilización de los recursos involucrados. La EFS puede también restringir el alcance de su auditoría a áreas en las que hay evidencia de que los objetivos planeados no están siendo conseguidos.

Véase Ejemplo n° 10

232 El auditor necesitará también confirmar los planes de gestión para el programa, con objeto de identificar quién es responsable y para identificar todo tipo de limitación en la auditoría en las que ciertos asuntos estén fuera del control de la entidad fiscalizada

233 La consideración del alcance y de la metodología de la auditoría deben tratar la disponibilidad de los criterios de auditoría, particularmente cuando el programa no esté sujeto a requisitos estatutarios. La EFS puede considerar maneras de comparación de los planes del programa para mejorar la práctica de la gestión o frente a prácticas usadas para programas medioambientales similares en el mismo país o en otros países. La EFS puede también informar acerca de los logros del programa en un periodo de tiempo, frente a los objetivos propios del programa, o de objetivos o parámetros establecidos por expertos.²⁹

234 En la selección de una auditoría, la EFS deberá prestar especial atención a la disponibilidad de datos suficientes, relevantes y confiables. Para llegar a conclusiones firmes sobre la efectividad del programa, la EFS puede también necesitar datos de buena calidad que reflejen largos periodos del pasado.

235 El auditor deberá tener en mente que los programas medioambientales pueden apuntar a impactos que:

- ◆ son a pequeña escala individual pero, acumulativamente, a gran escala;
- ◆ llevan mucho tiempo para llegar a un efecto perceptible; y
- ◆ están afectados por factores externos significativos – tales como las condiciones climáticas u otras actividades que también tienen impacto sobre todo el medio ambiente.

²⁹ Referencia a la sección 3 de esta guía; INTOSAI – *Cómo pueden Cooperar las EFS en la Auditoría de Acuerdos Medioambientales Internacionales*; e INTOSAI – base de datos para tareas de auditoría medioambiental.

(iii) *Auditoría de Impactos Medioambientales de Otros Programas Gubernamentales*

- 236 Además de los programas cuyo principal objetivo es la protección o la mejora del medio ambiente, todas las actividades afectan en alguna medida el medio ambiente a través de su uso de los recursos o de sus consecuencias para el área en la que se ejecutan. Las actividades gubernamentales no son una excepción.
- 237 Algunos programas gubernamentales tienen impactos significativos – los cuales pueden ser tanto positivos como negativos, intencionados o no intencionados. Por ejemplo, el objetivo fundamental de la construcción de carreteras es facilitar el movimiento de personas o mercancías. Pero la construcción de carreteras tiene un impacto secundario y directo provocado por la utilización del suelo y su efecto en la ecología del área y el paisaje, mientras que el uso de la carretera también causa un impacto de contaminación de aire y contaminación acústica.
- 238 De manera similar, el propósito de las actividades militares es el de la manutención de la capacidad necesaria para defender el territorio nacional y el de contribuir a intereses de mayor seguridad y a la salvaguardia de la paz. Sin embargo, las actividades militares causan una serie de impactos medioambientales, desde el uso de cantidades significativas de recursos no renovables hasta la contaminación causada por el uso o el almacenamiento de armamento e insumos.
- 239 Los impactos medioambientales de las actividades pueden destacarse como parte de una auditoría del rendimiento de amplio espectro – de la economía, eficiencia, y efectividad de una actividad gubernamental – o como un estudio de definición más limitada, enfocado solamente a los impactos medioambientales.
- 240 Como un punto de partida para la identificación de impactos medioambientales provocados por actividades gubernamentales, una EFS puede familiarizarse provechosamente con algunos compromisos que el gobierno ha hecho para identificar él mismo estos impactos, y tomarlos en cuenta en su evaluación política. Las buenas prácticas sugieren que las organizaciones deben abarcar asuntos medioambientales en sus objetivos políticos estratégicos, y en sus evaluaciones de actividades tanto nuevas como ya existentes. Algunos gobiernos han adoptado tal enfoque y también han asegurado que las actividades gubernamentales están sujetas a las mismas

leyes y regulaciones medioambientales que las actividades no gubernamentales.

241 La auditoría de la EFS deberá comenzar con la evaluación propia del gobierno (si la hubiera) de los posibles impactos medioambientales.

La EFS deberá revisar la suficiencia de:

- ◆ la descripción del programa o de la actividad, su medio ambiente y las condiciones de fondo;
- ◆ la exhaustividad de la serie de impactos clave identificados;
- ◆ los datos usados para evaluar la probabilidad de los impactos y su escala esperada; y
- ◆ algunas propuestas de medidas para contrarrestar esos impactos.

Véase Ejemplo n° 11

242 La EFS puede desear examinar para sí misma qué impactos al medio ambiente puede causar una actividad gubernamental, su probable escala y algunos valores correspondientes a sus costes y beneficios. Los intercambios con expertos y el análisis de bibliografía pueden identificar metodologías de evaluación usadas comúnmente. Cuando la evaluación no sea posible – como en la adjudicación de valor a la pérdida de un paisaje o a una característica medioambiental especial – puede ser de ayuda identificar e investigar las perspectivas de las partes interesadas clave (por ejemplo, grupos residentes en el área afectada por la actividad, grupos clave de interés medioambiental, y organizaciones no gubernamentales del campo) y de académicos especializados en metodologías de evaluación relevantes.

Véase Ejemplo n° 12

243 La EFS debe considerar, al comienzo, qué datos estarán disponibles para la medición del impacto ambiental de una actividad gubernamental. En caso de que el gobierno haya llevado a cabo una evaluación de un impacto medioambiental, la EFS deberá identificar los datos disponibles cuando se ejecutó la evaluación y algunos planes para la reunión de los demás datos. Donde esto no haya sido identificado, la EFS necesitará considerar la disponibilidad de información suficiente, relevante y confiable.

244 Las regulaciones medioambientales pueden aplicarse a actividades gubernamentales que causan impactos secundarios al medio ambiente. En estos casos, el ministerio u organismo gubernamental encargado del control de

conformidad con las regulaciones, y no la EFS, tendrá la fundamental responsabilidad de controlar la conformidad. Sin embargo, la EFS puede considerar apropiada la fiscalización de la conformidad en relación con las regulaciones de acuerdo al regulador.

- 245 Cuando las regulaciones no se apliquen estrictamente a la actividad en cuestión, la EFS puede considerar su uso como un apropiado punto de referencia, si bien la validez de este enfoque debe ser cuidadosamente considerada.
- 246 Desde el comienzo, el gobierno debe identificar medidas que contrarresten o reduzcan los impactos medioambientales. La auditoría de la EFS debe examinar si estas medidas:
- ◆ han sido implementadas adecuadamente y si están de acuerdo a las mejores prácticas o la mejor tecnología disponible y no causan costes excesivos (BATNEEC); y
 - ◆ habrían causado el efecto preventivo buscado, y, si no lo causaron, qué acciones alternativas desplegó el gobierno.

Véase Ejemplo n° 13

- 247 En algunos casos, las contra medidas pueden necesitar ser apropiadas para la prevención o la negociación con incidentes de bajo riesgo pero de gran impacto, tales como la liberación no intencionada de sustancias radiactivas. Es posible que los procedimientos de accidentes e incidentes se usen raras veces, pero necesitan mantenerse operacionales, en caso de necesidad. En caso de que tales procedimientos sean importantes, una auditoría de la EFS debe revisar:
- ◆ los procedimientos;
 - ◆ la formación de todo el equipo involucrado;
 - ◆ la frecuencia del control de los procedimientos; y
 - ◆ si todos los arreglos hechos con terceras partes (proveedores, servicios de emergencia, etc.) están actualizados.
- 248 Cuando se emprenda un estudio de definiciones más precisas que enfoque sólo impactos medioambientales, la EFS necesitará considerar cuidadosamente de qué manera proveerá una reflexión justa de los impactos, en relación con los costes y beneficios del objetivo fundamental del programa.

(iv) Auditoría de Sistemas de Gestión Medioambiental

- 249 Diversas organizaciones están introduciendo sistemas de gestión medioambiental para asegurar tanto su sistemática

de políticas para la mejora continua en el rendimiento medioambiental, como su logro de los objetivos políticos. Se han introducido planes de acreditación voluntaria a nivel nacional, regional e internacional, para posibilitar a las organizaciones la obtención de confirmación externa de sus sistemas de gestión medioambiental y el reconocimiento de que están operando con tales sistemas.

- 250 El Estándar Internacional para Sistemas de Gestión Medioambiental, ISO 14001, destaca los siguientes hechos de buenas prácticas:
- ◆ Implementación de una política medioambiental
 - ◆ Planificación – teniendo en cuenta aspectos medioambientales, y requisitos legales y de otra índole; establecimiento de objetivos y metas, e introducción de programas de gestión medioambiental.
 - ◆ Implementación y operación – establecimiento de estructuras y responsabilidades, formación de personal y comunicación de los requisitos fundamentales; documentación de sistemas de gestión medioambiental; operación de sistemas; y preparación de planes de emergencia.
 - ◆ Control y puesta en marcha de acciones correctivas – control y medición; identificación de no conformidad y puesta en marcha de acciones; y auditoría de sistemas de gestión medioambiental.
 - ◆ Control de la gerencia con respecto a todos los aspectos del sistema.
- 251 En Europa se espera que las ISO 14001 serán aceptadas como un camino para alcanzar la acreditación bajo el Sistema de Ecogestión y Ecoauditoría de la Unión Europea. Normas Internacionales de apoyo ISO 14010-14012 se han promulgado para quienes deseen actuar como acreditadores.
- 252 Comúnmente, los esquemas de acreditación han sido establecidos para las organizaciones comerciales e industriales. Sin embargo, los sistemas de gestión involucrados también son aplicables a los gobiernos.
- 253 Durante el XV INCOSAI, se acordó que, para las EFS no era apropiado tratar de acreditarse como verificadores bajo estos esquemas voluntarios. Sin embargo, si una EFS tiene un mandato suficiente de auditoría del rendimiento, puede optar por la fiscalización de sistemas de gestión medioambiental gubernamentales.
- 254 Al considerar el emprendimiento de una auditoría de sistemas de gestión medioambiental, la EFS deberá constatar la existencia de políticas gubernamentales

tendientes a establecer dichos sistemas. En algunos países, la ley exige la introducción de sistemas de gestión medioambiental a través del gobierno. En tales casos, debe ya estar establecido un mecanismo gubernamental que garantice la conformidad con el requisito, y la EFS deberá tomar esto en cuenta cuando planifique su auditoría.

Véase Ejemplo n° 14

- 255 En países en que la introducción de sistemas de gestión medioambiental de ámbito gubernamental no es un requisito, la EFS debe considerar ya sea el trabajo en conjunto con el gobierno o la actuación independiente para:
- ◆ determinar en qué medida los sistemas han sido introducidos gradualmente;
 - ◆ identificar los modelos más apropiados para tales sistemas; y
 - ◆ evaluar los beneficios que se lograrán gracias al establecimiento de dichos sistemas.

Véase Ejemplos n° 15 & 16

- 256 La EFS puede decidir la auditoría de sistemas completos de gestión medioambiental para ministerios gubernamentales individuales. Alternativamente, la auditoría puede centrarse en uno o más elementos a través de una serie de ministerios, organismos u otras organizaciones dentro de la competencia de la EFS. El segundo enfoque puede ser útil para el tratamiento de problemas de escala relativamente pequeña en el que, sin embargo, hay espacio para mejoras significativas en todo el gobierno. La auditoría puede identificar diferentes prácticas de las que se saquen recomendaciones prácticas.
- 257 Una consideración importante para la EFS al decidir acerca del alcance de su auditoría, es la escala del probable impacto a los que el/los sistema(s) de gestión medioambiental debe(n) enfrentarse. Algunos ministerios gubernamentales pueden ser de gran envergadura administrativa, y sus impactos claves pueden reducirse al relativo bajo nivel de uso de recursos tales como energía y agua, papel, y otros insumos de oficina, y transporte; y al reciclaje y deposición de residuos de oficina. Otros ministerios gubernamentales u organismos pueden llevar a cabo procesos industriales que causen un significativo impacto en el medio ambiente por contaminación.

Véase Ejemplo n° 17

- 258 Los sistemas de gestión medioambiental de mejores prácticas necesitan organizaciones que se propongan a sí

mismas metas para mejorar constantemente el rendimiento y para el control de logros. Los sistemas mismos no establecen cuáles son las normas apropiadas de rendimiento, ni tampoco necesitan siempre auditoría completa e informe de rendimiento. Estos son asuntos para la gestión de las entidades.

- 259 Una EFS puede considerar si debe fiscalizar, e informar acerca de los actuales objetivos de rendimiento establecidos por el gobierno. Para una auditoría tal, la EFS podría mostrar de qué manera se comparan los objetivos del Gobierno con prácticas en otros sitios y con los compromisos que dicho gobierno ha asumido en tratados internacionales.

Véase Ejemplo n° 18

- 260 Una EFS también puede considerar si el control de gobierno de los sistemas de gestión medioambiental de los ministerios y el informe del rendimiento medioambiental los hace suficientemente responsables para la legislatura y el público, para alcanzar los principales objetivos de rendimiento. La EFS puede emprender una auditoría para identificar el nivel de rendimiento y las razones por las que no se han logrado los objetivos.

(v) Evaluación de Políticas y Programas Propuestos

- 261 De acuerdo con la inspección de 1995 de las EFS ejecutada por la Corte Neerlandesa de Auditorías, sólo unas pocas llevaron a cabo evaluaciones de políticas o programas medioambientales. En el posterior documento de discusión presentado en el XV INCOSAI, la Corte de Auditoría agrega que las EFS fueron generalmente renuentes a extender su actuación en esta área. Esta renuencia es incomprensible, porque en tales situaciones – en las que los criterios de auditoría en sí (a saber, requisitos medioambientales estatutarios) pueden convertirse en objeto de la evaluación – se pueden cargar los riesgos a la EFS si sus conclusiones no se las ve basadas en los hechos, o si ellas se presentan para reflejar una ideología particular.
- 262 Sin embargo, en determinadas situaciones podría solicitarse a las EFS que facilitaran información sobre políticas o programas propuestos para sus legislaturas. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando una legislatura nacional reenfoca su atención desde la pregunta: «¿Está operando el programa de acuerdo a sus requisitos estatutarios?», hasta la más básica: «¿Necesitan los requisitos estatutarios subyacentes, en sí, modificaciones para hacer el programa más ventajoso o para mejorarlo en otros sentidos?» Bajo

estas circunstancias, se puede pedir a la EFS que analice propuestas alternativas bajo consideración.

Véase Ejemplos n° 19 & 20

- 263 Generalmente, tal tarea supone tanto cambios como riesgos. En particular, los análisis de políticas o programas propuestos pueden necesitar a veces de servicios ajenos a ellos, normalmente asociados con disciplinas fiscalizadoras. Por ejemplo, las evaluaciones de costes y beneficios de regulaciones medioambientales propuestas, requieren a menudo los servicios de un economista. En tales situaciones, la EFS puede necesitar el contrato de profesionales, o considerará más ventajoso solicitar los servicios de un asesor externo.
- 264 Una tercera alternativa puede ser convocar a un panel de expertos. Tales paneles, que pueden incluir a expertos de la industria, del gobierno, y de organizaciones medioambientales, han sido usados por algunas EFS para ayudar en la identificación de prioridades de auditoría medioambiental, desarrollando enfoques de auditoría de asuntos específicos, y reuniendo información.
- 265 Aún con estas habilidades agregadas, la naturaleza de tales análisis acarreará riesgos adicionales a la EFS, particularmente si se ha visto a ésta tomar partido en debates sobre asuntos de política. La EFS puede considerar las siguientes alternativas para minimizar tales riesgos si se le ha pedido información acerca de direcciones políticas alternativas:
- ◆ **Ofrecer información objetiva antes que juicios**
Es menos controversial, y se halla más en los lineamientos del papel tradicional de las EFS, proveer información objetiva e información analítica de los impactos de direcciones políticas alternativas, que recomendar una acción alternativa específica.
 - ◆ **Establecer el consenso entre los expertos**
Un consenso de opiniones de expertos sobre un complejo o propuesta controversial, puede aportar un valioso apoyo a las conclusiones y recomendaciones de una EFS.
 - ◆ **Evaluar y comentar el análisis de otras organizaciones**
A menudo, es riesgoso para la EFS evaluar alternativas políticas propuestas si estos análisis implican asunciones especulativas sobre asuntos como índices futuros de crecimiento económico, o

sobre factores técnicos como en qué medida los ecosistemas reaccionan a las diversas presiones relacionadas con la polución. Sin embargo, otras organizaciones realizan a menudo estos análisis, y comúnmente dan a conocer sus metodologías y asunciones subyacentes de la mano de sus resultados. Antes que defender sus propias asunciones (y potencialmente convirtiéndose a sí misma en víctima de la crítica de que sus asunciones fueron hechas de manera subjetiva), la EFS deberá considerar más útil la evaluación de esos otros estudios de asunciones, resultados y conclusiones.

◆ **Rechazar la solicitud**

En circunstancias extraordinarias, la EFS puede considerar necesario rechazar la solicitud, si el riesgo se considera inaceptable. Como asunto práctico, sin embargo, la EFS puede normalmente encontrar caminos para, al menos, satisfacer parcialmente, sin riesgo excesivo, la entrega de la información requerida.

ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS TÉCNICOS

Introducción

- 301 Un asunto fundamental para las EFS durante la realización de auditorías medioambientales, es la determinación de criterios técnicos frente a los cuales se evaluarán las divulgaciones u el rendimiento de las entidades fiscalizadas. Una EFS corre riesgos significativos si usa criterios equivocados o que se consideran parciales. Por ello, la EFS debe tener cuidado de asegurar que los criterios escogidos serán aceptados en general como relevantes, exhaustivos y comprensibles.
- 302 Esta sección expone algunos de los factores que una EFS debe tener en cuenta en el momento de decidir acerca de los criterios técnicos para una auditoría medioambiental. Sugiere potenciales fuentes de criterios para cada tipo de auditoría y explica la manera en que la EFS puede minimizar los riesgos de adopción de criterios inapropiados.

Marco del Enfoque

- 303 De acuerdo con el marco de enfoque adoptado durante la XV INCOSAI para definir «auditoría medioambiental», un marco base se considera el mejor camino para guiar a una EFS en el establecimiento de los criterios técnicos necesarios para llevar a término una auditoría medioambiental. Los elementos esenciales de este marco están resumidos en el Anexo 2.
- 304 Los dos intereses para el establecimiento de un marco son:
- ◆ El tipo de auditoría que debe ejecutarse.
 - ◆ El propósito y las fuentes de los criterios.
- 305 Los tipos de auditoría son (como ya se han identificado anteriormente)
- ◆ Auditoría de Regularidad, que comprende:
 - Auditoría Financiera; y
 - Auditoría de Conformidad.
 - ◆ Auditoría del Rendimiento.
- 306 Los propósitos y las fuentes de los criterios están determinados por el tipo de auditoría y, por tanto, por el objetivo general de la auditoría. En la medida en que se hallen disponibles fuentes autorizadas de criterios, estas deberán utilizarse de preferencia a fuentes no autorizadas.

- 307 Si bien se reconocen diferentes tipos de auditoría, éstas no tienen por qué llevarse a cabo separadamente. Una auditoría de conformidad puede formar parte de una auditoría financiera o de una auditoría del rendimiento.
- 308 Las fuentes de los criterios son de dos clases:
- ◆ **Autorizadas** – dan al auditor la certeza tanto de la aceptabilidad de los criterios como de la sólida base de una auditoría.
 - ◆ **No autorizadas** – aumentan el riesgo para un auditor tanto de la aceptabilidad de los criterios como de la sólida base para una auditoría (véase párrafos 325 a 329).
- 309 Una auditoría financiera o del rendimiento puede necesitar estar basada en criterios provenientes tanto de fuentes autorizadas como de no autorizadas. Una auditoría de conformidad no puede estar basada en criterios provenientes de fuentes no autorizadas, en la suposición de que la entidad fiscalizada no está obligada a cumplir con ellos.

Auditorías Financieras

Propósito de los Criterios

- 310 El propósito de los criterios para los aspectos medioambientales de una auditoría financiera es **posibilitar al auditor la determinación de si la entidad informante ha reconocido, valorado y divulgado apropiadamente costes, pasivos (con inclusión de pasivos contingentes), y activos.**

Fuentes de Criterios Autorizadas

- 311 Una fuente autorizada de criterios es la que coincide con la opinión de «prácticas de contabilidad generalmente aceptada» (o su término equivalente) en la jurisdicción en que la entidad está informando.
- 312 Las fuentes pueden incluir:
- ◆ Normas obligatorias emitidas por un organismo normativo autorizado.
 - ◆ Normas emitidas por algún otro organismo reconocido.
 - ◆ Normas internacionales emitidas por un organismo reconocido.

Fuentes de Criterios no Autorizadas

- 313 Objeto de una evaluación de riesgo, una fuente no autorizada puede ser toda fuente que el auditor considere apropiada para el propósito.
- 314 Tal fuente puede incluir:
- ◆ Orientación emitida por un organismo profesional relevante.
 - ◆ Bibliografía académica.

Auditorías de Conformidad

Propósito de los Criterios

- 315 El propósito de los criterios para una auditoría medioambiental de conformidad es **posibilitar al auditor la determinación de si la entidad ha ejecutado la actividad medioambiental en conformidad con todas las regulaciones aplicables.**

Fuentes de Criterios Autorizadas

- 316 El término «obligación», para este propósito, conserva su acepción ordinaria de «algo con lo que la entidad fiscalizada debe cumplir». Se puede tratar de una obligación legal directa o de una obligación surgida de otra que debe cumplir con la política de una autoridad superior.
- 317 Por tanto, las fuentes autorizadas pueden incluir:
- ◆ Leyes nacionales – actos de la legislación y todas las regulaciones, normas, órdenes, etc., constituidas en virtud de un acto y que tienen fuerza de ley.
 - ◆ Leyes supranacionales – tales como legislación promulgada por organismos de la Unión Europea.
 - ◆ Acuerdos internacionales – tales como tratados con otras jurisdicciones, y Convenciones de las Naciones Unidas.
 - ◆ Normas vinculantes (con inclusión de técnicas, procedimientos, y criterios cualitativos)
 - ◆ Contratos
 - ◆ Directivas políticas

Auditorías del Rendimiento

Propósito de los Criterios

- 318 El propósito de los criterios para una auditoría medioambiental es **posibilitar al auditor formarse una opinión sobre:**

- ◆ **La validez de los indicadores del rendimiento usados por la entidad en el momento de informar públicamente sobre su rendimiento al ejecutar una actividad medioambiental.**
- ◆ **Si la entidad ha llevado a cabo la actividad medioambiental de manera efectiva, eficiente y económica, y de acuerdo con –**
 - **la política gubernamental aplicable; y**
 - **todos los demás factores concernientes a la ejecución de la actividad, sobre los que la entidad no tenía control.**

Fuentes de Criterios Autorizadas

319 En lo que aún es un campo en desarrollo de gestión y auditoría, las fuentes de criterios autorizadas pueden ser escasas o no existir.

Posibles fuentes pueden incluir:

- ◆ Indicadores del rendimiento acerca de la efectividad, la eficiencia o economía:
 - prescritos por ley; o
 - especificados en la política gubernamental oficial para la actividad; o
 - son, de otro modo, obligatorios para la entidad.
- ◆ Normas generalmente aceptadas emitidas por un organismo reconocido.
- ◆ Códigos de práctica profesional emitidos por un organismo reconocido.

Fuentes de Criterios no Autorizadas

320 Tal como en relación con una auditoría financiera, son objeto de evaluación del riesgo. Una fuente de criterios no autorizada puede ser toda fuente que el auditor considere apropiada para el propósito.

321 Tal fuente puede incluir:

- ◆ Indicadores del rendimiento o medidas usadas por entidades similares u otras entidades ocupadas en actividades similares.
- ◆ Bibliografía académica
- ◆ Expertos externos
- ◆ La EFS misma

Minimización del Riesgo para la EFS

- 322 El especial riesgo que corre una EFS al ejecutar una auditoría medioambiental es que los criterios que ha usado sean:
- ◆ inaplicables; o
 - ◆ inapropiados; o
 - ◆ parciales.
- 323 Las críticas a la EFS sobre alguno de estos motivos podrían provenir de una serie de direcciones – las más probables de ellas son la entidad fiscalizada y organismos o personas con interés profesional en el objeto de la auditoría.
- 324 La mejor defensa de la crítica ejercida por la entidad es, por supuesto, la obtención de la conformidad de ésta con los criterios antes de que comience la auditoría. Sin embargo, en la búsqueda de aceptación, la EFS debe tratar de garantizar que su independencia no está comprometida como el resultado de omisión o modificación de criterios en contra de lo que aconseja su juicio. Si la entidad rechaza la aceptación de todo criterio, la EFS deberá estar especialmente en la certeza de que los criterios que está usando son defendibles.
- 325 La mayor área de riesgo para la EFS provendrá del uso de fuentes de criterios no autorizadas. Por ejemplo, cuando se maneje bibliografía académica, el auditor deberá tomar todos los pasos razonables para investigar todo el material disponible y verificar las referencias de los autores.
- 326 El mismo enfoque deberá aplicarse a los expertos externos. En tanto sea posible, el consejo de un panel de expertos es mejor que el consejo de una sola persona. Además, debe procurarse que los asesores especiales estén libres de posibles conflictos de intereses con la entidad fiscalizada. Un conflicto puede producirse como el resultado de, por ejemplo, una asociación insatisfactoria con la entidad en el pasado, puntos de vista públicamente presentados, contrarios a los de la entidad, o asociación (pasada o presente) con una entidad «competidora». (Véase también párrafos 138 a 140).
- 327 El examen final de los criterios escogidos es que éstos (al igual que todos los criterios de auditoría) sean objetivos antes que subjetivos. Los asuntos pasibles de juicio subjetivo son exclusivamente el derecho de quienes tienen responsabilidad «política» por el resultado.
- 328 El juicio del auditor deberá emitirse de tal modo que se cumplan los criterios escogidos para la auditoría, con el

objetivo de alcanzar las características que deben presentar los indicadores del rendimiento que se usan por la entidad fiscalizada deben tener. Estos son:

Relevancia:

- ◆ Un indicador de rendimiento es **relevante** cuando:
 - Refleja una obligación estatutaria o de otro tipo, o un objetivo de rendimiento acordado entre la entidad u su(s) interesado(s). Esto es, el indicador se refiere al logro una función particular, o tarea, o producción o resultado, que se espera que alcance la entidad.
 - Provee información acerca del logro de una función particular, tarea, producción o resultado que satisface las necesidades de alguien de quien puede esperarse razonablemente que las use – un interesado de la entidad (como el ministro responsable, miembros de la legislatura, contribuyentes u otros que contribuyen con los recursos de la entidad); un analista; un representante de los medios de difusión.

Comprensibilidad

- ◆ Un indicador de rendimiento es **comprensible** cuando está claramente expuesto que
 - Su significado es inequívoco.
 - Sus razones son reconocibles.

Fiabilidad

- ◆ Un indicador de rendimiento es **fiable** cuando:
 - Representa fielmente una característica mensurable de rendimiento de la función, tarea, producción o resultado.
 - Está elaborado con información que puede ser verificada frente a pruebas apropiadas.
 - En caso necesario, es capaz de producir, consistentemente, resultados comparables a lo largo de un periodo de tiempo.

329 No todo indicador de rendimiento tiene que ser relevante o comprensible para cada usuario.

330 Los criterios de auditoría deben asegurar la **exhaustividad** de los indicadores de rendimiento utilizados. Cuando una entidad está tratando su rendimiento e informando sobre el, debe usar tantos indicadores de rendimiento como sean necesarios para reflejar (lo que corresponda):

- ◆ Todas sus actividades significativas.

- ◆ Todos los aspectos materiales de cada actividad significativa.
- ◆ Todas sus obligaciones estatutarias u otras obligaciones de rendimiento y los objetivos de rendimiento acordados.