

LOS OBJETIVOS Y PROCESOS DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL: UN NUEVO CAMPO PROFESIONAL EN EL PERÚ

*Dr. Julio Vicente Flores Konja**

INTRODUCCIÓN

El campo profesional de la auditoría en el Perú, se ha visto afectado en los últimos años por una serie de normas y disposiciones, unas de carácter legal y otras de carácter técnico, que han obstaculizado su normal desarrollo a nivel nacional.

Actualmente, la auditoría financiera en el Perú, está recuperando su posición anterior como resultado al pronunciamiento de interpretación legal a las disposiciones de control gubernamental que limitaban sus actividades. La auditoría financiera tiene bien definido su campo profesional: las sociedades de auditoría y los auditores independientes ofrecen sus servicios profesionales a las empresas, bancos, entidades financieras y otras instituciones públicas y privadas, emitiendo los Dictámenes de Auditoría, como culminación de su trabajo especializado.

La auditoría tributaria en el Perú aún no alcanza un verdadero despegue profesional, porque los colegios profesionales y las entidades gubernamentales encargadas de la recaudación de impuestos y del control de contribuyentes, mantienen diversas posiciones. Se espera en un futuro cercano, que se logre una verdadera unificación de criterios y decisiones, que conduzcan a un solo fin: servir a los intereses prioritarios del Perú relacionados con una óptima recaudación tributaria y una mayor ampliación del número de contribuyentes cumplidores de sus obligaciones con el Estado.

Un nuevo campo de desarrollo profesional que alcanzará, sin duda alguna, un excelente nivel de aceptación en el Perú, es la auditoría ambiental, llamada también auditoría medioambiental o auditoría ecológica.

La razón principal es que el Perú, con sus tres grandes regiones naturales: costa, sierra y selva; ofrece una enorme variedad de problemas medioambientales, que no son reportados por la auditoría financiera ni por la auditoría tributaria, ni por otras auditorías especializadas como la de gestión operativa, de control interno, etc.

En Estados Unidos, por ejemplo, la auditoría ambiental comenzó a ser ampliamente realizada a inicios de la década de 1970, con el advenimiento de crecientes acciones regulatorias federales en lo ambiental. Allí, la profesión contable identifica su participación en auditorías tanto con fines de uso interno como externo.

AUDITORÍAS PARA USO INTERNO

Desde el inicio, las técnicas de auditoría interna, tales como el uso de metodologías estandarizadas, el énfasis en el cumplimiento de normas, y la utilización de técnicas de auditoría tales como los programas y modelos de riesgo, han sido aplicadas al establecer programas de auditoría ambiental. Según el Instituto de Auditores Internos, las auditorías ambientales han sido conducidas para fines internos, para informar

* *Profesor Principal y Decano de la Facultad de Ciencias Contables*

a la Dirección que:

- Las operaciones cumplan con las regularizaciones.
- Los pasivos en las transferencias de propiedad se minimicen.
- Los operadores contratados para el tratamiento de desechos sean competentes.
- Las decisiones sobre administración ambiental sean tomadas sobre bases fácticas.
- Los pasivos por cuestiones ambientales sean adecuadamente devengados.

AUDITORÍAS PARA USO EXTERNO

Las auditorías ambientales también son comúnmente utilizadas para comunicaciones a terceros interesados, tales como instituciones financieras y para los estados financieros en general.

En este sentido, cabe destacar la aparición de la Norma Internacional de Auditoría N.º 1010, destinada a regular la actuación del auditor externo de estados financieros en lo concerniente a las cuestiones de carácter ambiental. Consideraciones sobre esa normativa serán expuestas en el apartado referido a las auditorías sobre pasivos ambientales devengados.

En el presente artículo se propone reconocer los objetivos de la auditoría ambiental e identificar los distintos tipos de auditorías ambientales.

A. *Definiciones de la Auditoría Ambiental*

La Agencia de Protección Ambiental de Estados Unidos define a la auditoría ambiental como:

Una revisión sistemática, documentada, periódica y objetiva por una firma u otro ente regulado de las operaciones y prácticas relacionadas a fin de verificar que cumplan con los requerimientos aplicables.

Un sistema de gestión ambiental es una estructura organizacional de responsabilidades y políticas, prácticas, procedimientos, procesos y recursos para proteger el ambiente y administrar cuestiones ambientales.

La auditoría ambiental es una parte integrante de un sistema de gestión ambiental en el que la gerencia determina si los sistemas de control ambiental de la organización son adecuados para asegurar el cumplimiento de requerimientos regulatorios y políticas internas.

Es dable destacar que la auditoría ambiental es objeto de una gran variedad de definiciones ampliamente utilizadas. Algunas definiciones son restrictivas e incluyen sólo servicios que pueden ser caracterizados como “auditorías” en el sentido que la profesión contable le da término. Otras definiciones consideran un amplio rango de elementos del sistema de gestión ambiental, incluyendo servicios que pueden o no ser caracterizados como auditorías. Los elementos de esas varias definiciones de auditoría ambiental comúnmente utilizadas incluyen:

- Determinar la identificación y seguimiento de requerimientos regulatorios, y determinar la distribución de la información.
- Determinar el cumplimiento real (riesgo legal) de las leyes, regulaciones ambientales y las políticas y procedimientos organizacionales.
- Evaluar la efectividad de los sistemas de gestión ambiental.
- Determinar los riesgos operativos de negocios y financieros de las prácticas ambientales actuales.
- Identificar y determinar los problemas históricos.
- Calcular el pasivo potencial y los riesgos en las transferencias de activos.

En síntesis, la auditoría ambiental es el proceso de autoevaluación en el que una organización aprende si cumple con los objetivos ambientales legales e internos. Las auditorías ambientales pueden inicialmente ser utilizadas para determinar el

estado de cumplimiento ambiental de una organización. Pueden luego ser utilizadas como una herramienta de monitoreo del cumplimiento ambiental en el tiempo, y para determinar la efectividad en el largo plazo del sistema de gestión ambiental en su conjunto. La auditoría ambiental no es siempre un proceso de autoevaluación. En el caso de auditorías transaccionales, la función es generalmente cumplida por un tercero.

Aunque el proceso haya evolucionado en términos de sofisticación, objetividad, complejidad y alcance, no hay aún un procedimiento uniforme para conducir una auditoría ambiental. Los programas de auditoría son hechos a medida para satisfacer las particulares necesidades de la organización auditada. Por ello, auditoría ambiental puede tener diferentes significados para personas, organizaciones o sectores diferentes.

B. Objetivo de la Auditoría Ambiental

La auditoría ambiental determina el cumplimiento pasado y la posibilidad actual y potencial de cumplir con objetivos ambientales. Los objetivos deben ser entendidos por auditores y auditados y pueden incluir:

- Determinar si la organización cumple con los requerimientos regulatorios y leyes, tales como permisos, emisión de información ambiental, etc.
- Evaluar la efectividad de los sistemas de gestión y control ambiental, para administrar los riesgos organizacionales.
- Identificar futuras cuestiones ambientales y planificar las respuestas efectivas a brindar a aquéllos a los que la organización afecta.
- Determinar si la organización cumple con sus políticas, prácticas y procedimientos internos.
- Cumplir con los requerimientos de clientes y obligaciones contractuales.
- Determinar y administrar el riesgo de recibir, comprar o vender inmuebles, o participar en préstamos garantizados por inmuebles.

- Cumplir con las normas sociales adoptadas por la organización, tales como la Coalición para las Economías Ambientalmente Responsables.
- Determinar las prácticas de administración de materiales peligrosos de una organización que opera sobre su tratamiento almacenamiento o disposición.
- Determinar que los pasivos ambientales conocidos estén adecuadamente identificados e informados, y establecer que los devengamientos contables respectivos sean adecuados.

C. Tipos de Auditorías Ambientales

Las auditorías ambientales varían de una organización a otra dependiendo de sus objetivos y de los tipos de riesgos ambientales abordados. Siguiendo al Instituto de Auditores Internos, las auditorías ambientales pueden ser agrupadas en siete tipos, en función a sus objetivos:

1. Auditorías de cumplimiento.
2. Auditorías de sistemas de gestión ambiental.
3. Auditorías transaccionales.
4. Auditorías de plantas de tratamiento almacenamiento y disposición.
5. Auditorías de prevención de la polución.
6. Auditorías sobre los pasivos ambientales devengados.
7. Auditorías de productos.

A continuación, se presenta una breve descripción de cada una de ellas.

1. AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO

Como consecuencia de las potenciales sanciones tanto civiles como penales por la violación de las regulaciones ambientales, las auditorías de cumplimiento se convirtieron en las auditorías ambientales más comunes para las industrias. Una organización sujeta al cumplimiento de requerimientos ambientales debe considerar la implementación de un programa de auditoría de cumplimiento, reconociendo que

la extensión del programa dependerá del grado de riesgo asociado a su no cumplimiento.

Los procedimientos de la auditoría de cumplimiento incluyen una auditoría detallada y específica de las operaciones actuales, prácticas del pasado y operaciones planificadas para el futuro. Generalmente, las auditorías de cumplimiento recaen primeramente sobre las ubicaciones físicas y las instalaciones por sus riesgos potenciales. Las auditorías de cumplimiento normalmente están programadas y se refieren a temas de diversa índole, considerando la contaminación por aire, agua, tierra y desechos. Cubren aspectos cualitativos y cuantitativos y deben ser repetidas periódicamente (no sólo hecha por única vez), pudiendo incluir distintos niveles de intensidad.

2. AUDITORÍAS DE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN AMBIENTAL

Bajo las leyes actuales en ciertos países muchas organizaciones tuvieron que afrontar gastos para resolver cuestiones ambientales surgidas de prácticas que eran legales en el momento en que fueron realizadas. A causa de esta situación, muchas organizaciones ahora se focalizan en anticiparse a las futuras tendencias de las leyes, y reconocerlas en sus sistemas de gestión ambiental. Como el proceso de auditoría madura y las organizaciones se fortalecen en el cumplimiento de las regulaciones, el énfasis de esta auditoría se centra en los sistemas de gestión ambiental. Se focaliza en verificar si esos sistemas se ubican y operan adecuadamente para administrar riesgos ambientales futuros.

3. AUDITORÍAS TRANSACCIONALES

Las auditorías transaccionales son también llamadas auditorías de compra, evaluaciones de transferencia de propiedad, y auditorías de *due diligence*. Son el mejor método para determinar los riesgos ambientales y los pasivos por la tierra o las instalaciones previas a la transacción. Las auditorías transaccionales cobraron importancia en Estados Unidos debido a que los actuales propietarios de tierras son responsables por la

contaminación ambiental, aún cuando no la haya causado. A través de estas auditorías, un comprador o un prestamista puede intentar identificar y cuantificar la probabilidad de un problema, su extensión, el posible pasivo financiero, y el costo de reparación. Dicha información puede impactar sobre las transacciones de inmuebles en: el precio de la propiedad, representaciones y garantías, cuentas de depósitos, limitación en los pasivos, indemnizaciones, o en la tasa de interés del préstamo.

Las auditorías transaccionales son la herramienta de gestión del riesgo ambiental para bancos, compradores de tierras, agencias de crédito, organizaciones de bien público, inversores y cualquier organización que compre tierras para instalar una planta. Compradores, prestamistas, etc. necesitan entender que el riesgo ambiental asociado con la propiedad que están comprando, o hipotecando, o aceptando como donación puede superar fácilmente el valor de mercado del activo debido a los pasivos ambientales.

4. AUDITORÍAS DE PLANTAS DE TRATAMIENTO, ALMACENAMIENTO Y DISPOSICIÓN

Bajo las regulaciones estandarizadas, todos los materiales peligrosos son seguidos “de la cuna a la tumba” (desde su creación a su destrucción), y todos los titulares de esos materiales tienen responsabilidad sobre ellos mientras esos titulares existan. La cadena de titularidad es rastreada a través del uso de manifestaciones, que es un documento requerido que rastrea el material desde su origen hasta su destrucción. Esto implica que si una empresa industrial por ejemplo, contrata una compañía de transporte para disponer de desechos peligrosos en un terreno para llenado, y el titular de ese terreno contamina el ambiente, las tres organizaciones y sus directores son patrimonialmente responsables por su limpieza.

Estas auditorías pueden ser realizadas en plantas que la organización posee, alquila o administra para otros titulares, o en una planta de

propiedad de terceros en la que los desechos de la organización son tratados, almacenados o dispuestos. Algunas organizaciones conducen estas auditorías en plantas de terceros antes de contratar el servicio de transporte o de disposición; otras negocian en su contrato el derecho a realizar esas auditorías en el futuro.

5. AUDITORÍAS DE PREVENCIÓN DE LA POLUCIÓN

El objetivo de la auditoría de prevención de la polución es identificar las oportunidades en las que el desperdicio debe ser minimizado y la polución puede ser eliminada en la fuente más que controlada al final de su recorrido. Las instalaciones industriales suelen crear polución en varias de sus etapas operativas, incluyendo el almacenamiento y la utilización de las materias primas, el uso de procesos químicos, el mantenimiento, el manejo y disposición de productos terminados. La jerarquía de prevención de la polución a ser utilizada en tales tipos de auditoría incluye los siguientes pasos:

- Recupero como un producto utilizable.
- Eliminación en la fuente.
- Reciclado y reutilización.
- Conservación de energía.
- Tratamiento.
- Disposición.
- Liberación.

6. AUDITORÍAS SOBRE LOS PASIVOS AMBIENTALES DEVENGADOS

La profesión contable encaró el desafío de reconocer, cuantificar e informar los pasivos ambientales por los problemas conocidos. Los parámetros “probable”, “medible” y “estimable”, que guían la aplicación de la definición del pasivo son redefinidos ante la temática ambiental. Las cuestiones de cuando un tema ambiental se convierte en un pasivo ambiental tampoco es claro. Hasta el momento, varios problemas aún están pendientes de resolución.

Uno de los aspectos de utilidad de las auditorías sobre los pasivos ambientales

devengados incluyen su reconocimiento en los estados contables multipropósitos de uso externo. Dado el amplio desarrollo de la Contabilidad Patrimonial o Financiera, existen diversos pronunciamientos contables referidos al reconocimiento de los pasivos de carácter ambiental.

7. AUDITORÍAS DE PRODUCTOS

Las auditorías de productos son diseñadas para determinar si la organización se esfuerza en asegurar, en la medida de lo posible, que sus productos se hagan de manera no agresiva hacia el medio ambiente, y para confirmar el cumplimiento de restricciones para el producto.

Los procesos de auditoría del producto resultan del desarrollo de productos completamente reciclables incluyendo heladeras, automóviles, alfombras y papeles para decoración. Adicionalmente, se produjeron importantes cambios en el uso y la recuperación del material de embalaje, como la eliminación de algunos químicos, como el carbonfluoclorado, sulfatos y sustancias creadoras de dióxidos. El personal involucrado en estas auditorías es sumamente variado; deben participar clientes, especialistas ambientales, la gerencia y el personal, especialmente de producción, ingeniería e investigación.

CONCLUSIONES

1. El avance de las regulaciones en todos los órdenes, la creciente complejidad y competitividad de los mercados han marcado un cambio en los requerimientos en materia de servicios profesionales que la comunidad de negocios reclama.
2. La auditoría ambiental constituye una de esas nuevas demandas, surgida por la existencia de requerimientos de carácter legal o por prácticas comerciales que así lo exigen.
3. El rol que los Contadores Públicos pueden

- asumir en ese tipo de tareas es importante en la medida que desarrollen las habilidades suficientes, en forma oportuna, para dar respuesta a esas necesidades.
4. En este sentido es dable destacar el avance que implica la existencia de una norma como la NIA 1010 que aborda la problemática ambiental y su impacto en la auditoría de estados financieros de uso externo.
 5. Puede señalarse que la necesidad de un marco regulatorio a las auditorías ambientales y la falta de una formación específica constituyen los principales obstáculos para que los Contadores Públicos, participen en los distintos tipos de auditoría ambiental.
 6. Innegable es la necesidad de integrar equipos multidisciplinarios en aquellas actividades que no pertenecen al campo de acción contable. Para ello, sin embargo, será necesario reforzar las convicciones profesionales del Contador Público, sobre su capacidad de servicio a la comunidad, intentando anticiparse al simple cumplimiento de requerimientos regulatorios.
 7. Reconocer los requerimientos sociales y las aptitudes que los Contadores Públicos presentan para dar respuesta, son las bases para el desarrollo de actividades de valor agregado para la comunidad a la que responde.

BIBLIOGRAFÍA

Atristain Monserrat, Patricia y Álvarez Barrón, Ricardo. *La responsabilidad de la contabilidad frente al medio ambiente*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1998.

Blancao Luna, Yanel. *Normas y Procedimientos de Auditoría Integral*. Colombia, Edit. Poesga 1998.

Gray, Rob; Bebbington, Jan; y Diana Walters. *Contabilidad y Auditoría Ambiental*. Traductor Samuel Alberto Mantilla. Colombia, ECOE Ediciones, 2001.