



**Contraloría General del Estado**  
B O L I V I A

Normas de Auditoría Gubernamental

---

# Normas de Auditoría Ambiental

---

**Instrumentos Normativos Externos**



---

# **NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL**

---

**Norma Básica**

**NE/CE-014**

*Coordinación de la publicación:*

Despacho del Contralor, Subcontraloría General, Gerencia de Comunicación Institucional.

*Impresión:*

EDITORIA PRESENCIA S.R.L.

Esta publicación ha sido realizada con el apoyo financiero de la Cooperación Canadiense en el marco del Acuerdo de Financiamiento Conjunto entre el Gobierno de Bolivia, el Gobierno de Canadá y la Contraloría General del Estado; la serie de publicaciones comprende: Compendio de la Ley N° 1178, Historia de la Contraloría en Bolivia, Normas de Auditoría Gubernamental y otros documentos normativos de la CGE.

Su versión electrónica se encuentra disponible en:

[www.contraloria.gob.bo](http://www.contraloria.gob.bo)

Bolivia, noviembre de 2012



**Contraloría General del Estado**

B O G L I V I A

## RESOLUCIÓN N° CGE/094/2012

La Paz, 27 de agosto de 2012

### CONSIDERANDO:

Que, la Subcontraloría General, a través del Informe N° CGE/SCG/INF-020/2012 de 14 de agosto de 2012, presenta la documentación relativa al proyecto de Normas de Auditoría Gubernamental y recomienda la emisión de la Resolución que apruebe las mismas por el Contralor General del Estado, en cumplimiento del Procedimiento P/OA-001, Versión 1 “*Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado*”, aprobado mediante Resolución N° CGE/077/2011 de fecha 19 de julio de 2011.

Que, el citado Informe N° CGE/SCG/INF-020/2012 de 14 de agosto de 2012, indica que:

(...) para la presente gestión, se tiene programada la actualización y publicación de la Normativa de Control Gubernamental, a fin de dar a conocer las mismas a todas las entidades públicas y a la población en general. Con este propósito (...) las Subcontralorías respectivas han venido trabajando en la modificación y/o actualización de las mismas con base a la experiencia de su aplicación operativa, dinámica administrativa, observaciones y sugerencias de las Subcontralorías y tomando en cuenta las modificaciones en las disposiciones legales vigentes (...) Considerando el contexto (...) por las características de las Normas, su interrelación y transversalidad de temáticas, se realizó (...) el Taller de Compatibilización de Normas de Control Gubernamental (...) con el objetivo de efectuar un análisis integral y compatibilización de los proyectos de Normas, uniformadas en los criterios generales respetando la particularidad de cada una, (...) La ejecución de este evento permitió reducir tiempo, incrementar la calidad de las normas ajustadas e integrar las mismas, teniendo al presente los proyectos normativos consensuados y debidamente suscritos por las instancias de revisión correspondiente.

Que el Informe Legal N° AA/054/2012 de fecha 22 de agosto de 2012, concluye que de la revisión de antecedentes y en el marco de la normativa vigente, corresponde la aprobación de la siguiente normativa: Normas Generales de Auditoría Gubernamental, Código NE/CE-011, Versión 1; Normas de Auditoría Financiera, Código NE/CE-012, Versión 1; Normas de Auditoría Operacional, Código NE/CE-013, Versión 1; Normas de Auditoría Ambiental, Código NE/CE-014, Versión 1; Normas de Auditoría Especial, Código NE/CE-015, Versión 1; Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, Código NE/CE-016, Versión 1; Normas de Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, Código NE/CE-017, Versión 1; Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna, Código NE/CE-018, Versión 1. Asimismo, corresponde, abrogar y derogar las disposiciones contrarias a los referidos instrumentos normativos.

Que, el artículo 213 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado establece: “*La Contraloría General del Estado (...); tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa*” concordante con el artículo 41 de la Ley N° 1178, que determina: “*La Contraloría General de la República ejercerá el Control Externo Posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa*” y con el artículo 60 del Reglamento de Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio, de 1992.

RR

Que, el artículo 23 de la Ley N° 1178 concordante con el artículo 3 inciso a) del Reglamento de Atribuciones de la Contraloría General de la República, dispone:

La Contraloría General de la República es el órgano rector del sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. La Contraloría General de la República emitirá las normas básicas de control interno y externo (...).

Que, en el marco de la atribución de emitir normatividad básica, éste ente de Control Gubernamental, ha establecido en su Plan Estratégico Institucional 2007-2013, aprobado mediante Resolución N° CGR/150/2007 de fecha 21 de agosto de 2007, como objetivo estratégico el “*elaborar y actualizar de manera continua la normativa básica y secundaria del control gubernamental interno y externo*”; asimismo, el propósito del referido Plan es que “*La Contraloría General de la República, ha logrado ejercer el control gubernamental con mayor efectividad sobre las entidades públicas, en un marco de transparencia y rendición de cuenta, modernizando su estructura y tecnología de gestión*”.

Que, el Plan Estratégico Institucional 2007-2013, ha establecido 5 Componentes Estratégicos o Resultados, entre los cuales se encuentra el de: “*Normatividad de control gubernamental perfeccionada, impulsa su implantación y alienta la disciplina de control en las entidades públicas (...)*”

Que, resulta evidente que cada proyecto de Normas de Auditoría Gubernamental, ha sido sometido a un proceso de elaboración y perfeccionamiento riguroso; con la participación de todas las Subcontralorías, a través de la presentación de propuestas de modificación y/o actualización de normas, así como de la revisión, análisis integral y compatibilización en el Taller de Compatibilización de Normas de Control Gubernamental y cuya revisión se ha dado por cada Subcontraloría conforme se verifica en cada proyecto.

Que, en consideración al numeral 6 del Procedimiento P/OA-001, Versión 1 “*Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado*”, que indica:

Una vez impreso en limpio el instrumento normativo por la Subcontraloría General, rubricada en cada hoja del documento, firmada y sellada en el espacio consignado en el reverso de la carátula por la máxima autoridad del área o responsable de la unidad proponente o máximas autoridades de las áreas o responsables de las unidades involucradas, se proyectará y remitirá adjunto al documento la resolución administrativa al Contralor General del Estado para su aprobación y suscripción.

Que conforme, el Procedimiento de Emisión de Resoluciones de la Contraloría General de la República (ahora del Estado) P/OA- 155, numeral N° 4.2 inciso b), se emitirá Resolución para aprobar, modificar o dejar sin efecto documentos normativos, sean éstos de uso interno así como aquéllos elaborados por la CGR para su aplicación en el Sector Público en su calidad de Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.





**POR TANTO:**

El Contralor General del Estado a.i., en ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley:

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** Aprobar los siguientes Instrumentos Normativos de forma individualizada en su primera versión:

- Normas Generales de Auditoría Gubernamental, Código NE/CE-011.
- Normas de Auditoría Financiera, Código NE/CE-012.
- Normas de Auditoría Operacional, Código NE/CE-013.
- Normas de Auditoría Ambiental, Código NE/CE-014.
- Normas de Auditoría Especial, Código NE/CE-015.
- Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, Código NE/CE-016.
- Normas de Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, Código NE/CE-017.
- Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna, Código NE/CE-018.

Los mismos que entraran en vigencia a partir del 1 de noviembre de 2012.

**SEGUNDO:** Quedan abrogadas a partir del 1 de noviembre de 2012, las Resoluciones Nrs. CGR/026/2005 de 24 de febrero de 2005 que aprueba el "*Manual de Normas de Auditoría Gubernamental*" (M/CE/10) versión 4; CGR/079/2006 de 04 de abril de 2006 que aprueba la división del "*Manual de Normas de Auditoría Gubernamental*" (M/CE/10) versión 4 y CGE-063/2012 de 13 de junio de 2012 que aprueba las "*Normas de Auditoría Ambiental*" (M/CE/1 O-D), en su quinta versión.

**TERCERO:** Instruir a la Subcontraloría General la correspondiente publicación y a la Unidad de Normatividad y Calidad, su difusión a nivel nacional en consideración al Procedimiento P/OA-001, Versión 1 "*Emisión, Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado*".

Regístrese, comuníquese y archívese.

Lic. Gabriel Herbas Camacho  
CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO a.i.



# Contenido

|   |           |
|---|-----------|
| <b>DISPOSICIONES GENERALES.....</b>           | <b>9</b>  |
| <b>240 NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL.....</b> | <b>19</b> |
| 241 Planificación .....                       | 19        |
| 242 Supervisión .....                         | 23        |
| 243 Controles internos.....                   | 24        |
| 244 Evidencia.....                            | 25        |
| 245 Comunicación de resultados .....          | 27        |



---

# Normas de Auditoría Ambiental

## DISPOSICIONES GENERALES

### Propósito

El presente documento contiene un conjunto de normas y aclaraciones que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.

Las normas se presentan bajo el numeral **01** y las aclaraciones correspondientes que forman parte de las mismas, bajo los numerales subsiguientes.

### Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178, de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990, por los auditores gubernamentales de las siguientes organizaciones de auditoría:

- Contraloría General del Estado;
- Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas; y
- Profesionales independientes o firmas de auditoría.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas ejecuta tareas de auditoría en el sector público, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de estas Normas.

## **Auditoría**

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y criterios establecidos.

### **Consideraciones básicas**

Los servidores públicos deben rendir cuenta de su gestión a la sociedad. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.

El presente documento contribuye al cumplimiento de la obligación que tienen los servidores públicos de responder por su gestión. Incluye conceptos y áreas de auditoría que son vitales para los objetivos de confiabilidad de la información.

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la

información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

### **Definiciones**

Las definiciones presentadas en la Ley N° 1178 y sus reglamentos deben considerarse en la interpretación y aplicación de estas Normas.

### **Vacíos técnicos**

Si durante el desarrollo de la auditoría ambiental surgiesen aspectos no contemplados en esta Norma, puede efectuarse una consulta escrita a la Subcontraloría de Servicios Técnicos de la Contraloría General del Estado, como Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.

### **Contratación de servicios de auditoría**

Aunque no constituye norma de auditoría, es importante aplicar políticas y procedimientos idóneos para la adjudicación y contratación de servicios de auditoría y supervisar que las mismas se realicen de acuerdo a las condiciones pactadas conforme establece el Reglamento emitido por la Contraloría General del Estado.

### **Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa**

Para prestar servicios de auditoría en las entidades públicas comprendidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 y en aquellas entidades comprendidas en las previsiones del artículo 5 de la referida disposición legal, concordante con el artículo 5 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 23215, los profesionales independientes y las firmas de auditoría externa, deben inscribirse en el Registro que está a cargo de la Contraloría General del Estado. Al respecto, el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento que el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental emita a tal efecto.

## **Ejercicio de la auditoría**

Para la aplicación de las presentes Normas, en lo que corresponda, necesariamente deberán tomarse en cuenta las Normas Generales de Auditoría Gubernamental 210.

## **Auditoría ambiental**

La auditoría ambiental es la acumulación y el examen metodológico y objetivo de evidencia, que se realiza con el propósito de emitir una opinión independiente sobre la gestión ambiental.

Es importante indicar que la auditoría ambiental a la que se refiere estas normas, forma parte del Sistema de Control Gubernamental establecido por la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales y no debe confundirse con otros tipos de auditorías ambientales que se practican en el país.

Son tres los subtipos de auditoría ambiental, los cuales varían en sus propósitos y en lo que examinan específicamente. Los subtipos de auditoría ambiental son los siguientes: auditoría de un sistema de gestión ambiental, auditoría de desempeño ambiental y auditoría de resultados de la gestión ambiental.

La auditoría de un sistema de gestión ambiental tiene el propósito de determinar la eficacia del mismo. La eficacia se entiende como la capacidad de un sistema para asegurar el logro de los fines de la gestión ambiental considerada.

La auditoría de desempeño ambiental tiene como propósito evaluar la manera en que una entidad o entidades han implementado, realizado o ejecutado la gestión ambiental que se considere.

La auditoría de resultados de la gestión ambiental puede ser realizada con los siguientes propósitos: a) evaluar lo logrado por una entidad o entidades en un tema específico de la gestión ambiental, considerando lo establecido en los Sistemas Nacionales de Planificación y de Inversión Pública, en la programación de operaciones u otros que sean pertinentes; y/o, b) evaluar la variación en el estado ambiental

de un determinado ambiente, ecosistema o recurso natural, para comprobar si los cambios responden a lo establecido previamente en las políticas, planes, normas, etc. que correspondan.

El *objeto de examen* se define como la materia o asunto que se examina en una auditoría ambiental. La opinión independiente que se emita se referirá a ese objeto. Cada subtipo de auditoría ambiental considera objetos de examen específicos. Una auditoría de un sistema de gestión ambiental, considera un sistema de gestión ambiental. La auditoría de desempeño ambiental examina las acciones asociadas a la gestión ambiental. La auditoría de resultados de la gestión ambiental examina los logros de la gestión ambiental y/o el estado ambiental.

El *sujeto de examen* comprende a la entidad o entidades que estén vinculadas con el objeto de examen. Una auditoría ambiental puede considerar en su alcance a varias entidades.

Para la adecuada aplicación de las Normas de Auditoría Ambiental, se deben considerar las siguientes definiciones:

- **Desarrollo sostenible:** es el proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades de la actual generación, sin poner en riesgo la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras.
- **Desempeño ambiental:** ejecutar, cumplir, realizar, implementar, trabajar en los asuntos correspondientes a la gestión ambiental. En una auditoría de desempeño ambiental se consideran las acciones asociadas a esa gestión, para evaluar la forma en que las han ejecutado, realizado, implementado, etc.

Dado que no existen parámetros establecidos para determinar cuando el desempeño es óptimo, se debe evaluar desde un punto de vista específico, es decir, considerando un enfoque. Éste permite opinar sobre el desempeño. Cada auditoría de desempeño ambiental se realiza bajo un enfoque determinado, el cual debe ser diseñado considerando los objetivos y alcances

del examen. Entre otros enfoques que se pueden diseñar y emplear en una auditoría de desempeño ambiental, cabe presentar los siguientes:

- *Efectividad*: consiste en evaluar el desempeño en términos del logro de lo esperado en los asuntos considerados. Básicamente, se compara lo realizado por las entidades con lo que deberían haber logrado. La palabra efectividad se toma en su acepción de "realidad" y, por propósitos exclusivos de la auditoría ambiental, en sentido de "hacer realidad algo".
- *Ecoeficiencia*: emitir opinión sobre el desempeño ambiental evaluando las acciones para reducir los impactos ambientales negativos (o incrementar los positivos), para utilizar menos recursos naturales, para reducir los desechos o el consumo energético, para restaurar ecosistemas, reducir riesgos para la salud, etc. El concepto de ecoeficiencia considera la relación entre los resultados obtenidos y los recursos utilizados pero desde una perspectiva de protección y conservación del ambiente.
- *Grado de cumplimiento*: emitir opinión sobre el desempeño ambiental evaluando el grado en que han cumplido los criterios definidos en la auditoría, los cuales se deben basar en las responsabilidades relacionadas con el objeto de examen seleccionado, de acuerdo con lo dispuesto en los instrumentos normativos definidos en el alcance.
- *Variación del grado de contaminación*: consiste en evaluar el desempeño ambiental comparando la situación de los componentes del medio ambiente en dos momentos determinados, para establecer la variación de la contaminación en, por ejemplo, un cuerpo de agua.

Los criterios para evaluar el desempeño ambiental deben diseñarse considerando el enfoque definido, no pueden ser conformados citando directamente las disposiciones normativas aplicables. Esto porque una auditoría de desempeño ambiental

no es una auditoría especial orientada a verificar el cumplimiento de normas. Los criterios deben mostrar la situación deseada, lo que debería ser el desempeño ambiental.

- **Estado ambiental:** lo conforman la situación de los componentes del medio ambiente en un momento determinado, medidos en función de parámetros físicos, químicos, biológicos, etc., y las condiciones políticas, económicas, sociales, culturales u otras, en las que se encuentra en ese momento.
- **Gestión ambiental:** es la gestión que encamina la intención y las operaciones del sector público hacia el logro de los objetivos relacionados con el aprovechamiento, explotación o manejo adecuado de los recursos naturales y la conservación y protección del medio ambiente, de manera de satisfacer las necesidades de la generación actual, sin poner en riesgo la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras. De acuerdo con lo anterior, la gestión de una entidad del sector público será ambiental en la medida en que su misión y sus objetivos deban contemplar la protección y conservación del medio ambiente y los recursos naturales contenidos en éste, en el marco del concepto de desarrollo sostenible o sustentable.
- **Medio ambiente:** es el entorno del planeta Tierra, compuesto por ecosistemas diversos, interrelacionados e interdependientes, que sustenta y condiciona todas las formas de vida. Un ecosistema es un entorno limitado, cuyas dimensiones son variables y que está formado por un conjunto dinámico de comunidades o asociaciones de animales, incluido el hombre, plantas, microorganismos y su medio no viviente, que interactúan como una unidad funcional.
- **Recursos naturales:** son el agua, el aire y el suelo, con todos sus contenidos bióticos y abióticos, cualquiera sea su naturaleza, incluyendo las fuerzas físicas susceptibles de ser aprovechadas por el hombre. También se definen como los bienes materiales y servicios que proporciona la naturaleza sin alteración por parte del hombre, valiosos para las sociedades humanas por

contribuir a su bienestar y desarrollo de manera directa (p.e. minerales, alimentos) o indirecta (p.e. servicios ecológicos).

- **Resultado de la gestión ambiental:** es la consecuencia y efecto de la gestión ambiental. En una auditoría ambiental se considera de dos formas: evaluando los resultados relativos a la gestión ambiental o evaluando los resultados relacionados directamente con la variación en el estado del medio ambiente. En el primer caso, se toman en cuenta lo establecido en los Sistemas Nacionales de Planificación y de Inversión Pública, en la programación de operaciones u otros que sean pertinentes en relación con la gestión ambiental que se considere. En el segundo caso, los resultados serán los cambios ocurridos entre un estado ambiental evaluado en una fecha determinada y otro de referencia evaluado en una fecha anterior, para comprobar si los cambios responden a lo establecido previamente en las políticas, planes, normas, etc. que correspondan. Esos cambios son los resultados de la gestión ambiental de la entidad o entidades incluidas como sujeto de examen.
- **Sistema de gestión ambiental:** es un sistema conformado por componentes particulares de los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública y de los Sistemas de Administración y Control de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, destinados a implementar y mantener la gestión ambiental.

Es un concepto diseñado exclusivamente para la ejecución de auditorías ambientales con las presentes normas. Un sistema de gestión ambiental se define seleccionando los componentes particulares de los sistemas antes mencionados, que se estimen necesarios en cada entidad considerada, en función de las características de la gestión ambiental que se haya tomado en cuenta en la auditoría. El concepto es útil para mejorar los sistemas que hayan sido seleccionados como parte del sistema de gestión ambiental.

## **Ejercicio de la auditoría interna**

La auditoría interna es una función de control posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno.

Las Normas de Auditoría Gubernamental deben ser aplicadas por el auditor interno gubernamental.



## 240 NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL

### 241 Planificación

01. La primera norma de auditoría ambiental es:

***La auditoría ambiental se debe planificar en forma metodológica, para alcanzar eficientemente sus objetivos.***

02. Planificar en forma metodológica una auditoría ambiental, implica diseñar y aplicar los métodos que permitan lograr los objetivos de la auditoría dentro del alcance definido. Para su diseño, se debe considerar las particularidades del subtipo de auditoría ambiental y del objeto de examen.

03. Una auditoría ambiental se planifica en dos niveles: general y específico. La planificación general permite contar con los Términos de Auditoría. La planificación específica permite emitir el Memorándum de Planificación de Auditoría.

04. Los Términos de Auditoría incluyen él o los objetivos generales y el alcance general, así como otras especificaciones que sean necesarias para ejecutar la auditoría ambiental. La comprensión del tema que se considera en la auditoría ambiental permite formular él o los objetivos generales y el alcance general. Este último comprende la definición de cuatro aspectos: el objeto de examen, el subtipo de auditoría ambiental, el sujeto de examen y los instrumentos normativos aplicables. Él o los objetivos generales deben ser coherentes con lo definido en el alcance general.

05. La planificación específica comprende lo siguiente:

**05.1** La comprensión de los controles internos considerando la Norma de Auditoría Ambiental 243. Los resultados de la comprensión de los controles internos, deben ser considerados en las siguientes actividades.

- 05.2** La definición del alcance específico de la auditoría ambiental. Se realiza mediante la comprensión de los aspectos definidos en el alcance general incluido en los Términos de Auditoría, para lo cual debe obtenerse información cuya evaluación, análisis o examen permita:
- a) Delimitar el objeto de examen en función de sus características y de los objetivos generales de la auditoría ambiental. La delimitación señalada permite obtener el objeto específico de examen.
  - b) Delimitar el sujeto de examen considerando el objeto específico de examen y los objetivos generales de la auditoría ambiental.
  - c) Delimitar los instrumentos normativos de acuerdo con las delimitaciones anteriores, el subtipo de auditoría y los objetivos generales de la auditoría ambiental.
  - d) Definir el periodo que se considerará en la auditoría ambiental, en base de lo delimitado anteriormente y de los objetivos generales de la auditoría ambiental.
  - e) Definir la profundidad de la auditoría. Profundidad es la medida en que se examina el objeto sobre el cual se emitirá una opinión. En otras palabras, la profundidad implica definir hasta dónde llegará el examen. Se realiza en base de las anteriores delimitaciones.
- 05.3** La formulación de objetivos específicos en base del alcance específico, como consecuencia lógica y ordenada de la definición del mismo.
- 05.4** El diseño de los criterios. Éstos son manifestaciones de "lo que debe ser", contra los cuales se compara la evidencia para obtener los resultados de la auditoría ambiental. Se diseñan conforme el subtipo de auditoría

ambiental y los objetivos y alcances específicos, en el marco de los objetivos generales de la auditoría ambiental. Deben sustentarse en lo dispuesto en los instrumentos normativos definidos en el alcance de la auditoría, pero en ningún caso los criterios pueden ser meras transcripciones de alguna disposición normativa.

- 05.5** Los criterios pueden complementarse con indicadores asociados. Los indicadores deben ser diseñados para permitir una mejor comparación de la evidencia con los criterios, facilitando la interpretación de los resultados que sean obtenidos. Por ejemplo, en una auditoría de desempeño ambiental bajo el enfoque de grado de cumplimiento, el criterio puede ser: "la entidad debe realizar acciones de control de los lodos", para el que puede incluirse el siguiente indicador: "número de acciones de control de lodos realizadas, en relación con el número establecido en la Licencia Ambiental". Como se observa, el indicador permite opinar sobre la forma en que la entidad se ha desempeñado.
- 05.6** Para el diseño de los métodos para obtener evidencia y preparar los resultados de la auditoría ambiental, se deben considerar las características del objeto específico de examen, en función de los objetivos y alcances específicos. Si algún método lo ameritara, deben establecerse con precisión los aspectos técnicos que aseguren la obtención de resultados válidos, como por ejemplo, el número, tipo y calidad de muestras.
- 05.7** La preparación de programas de trabajo. Esos programas contendrán, de forma ordenada, los procesos, actividades y tareas necesarias para ejecutar lo planificado de acuerdo con esta norma, en especial los métodos diseñados.

- 05.8** La asignación de responsabilidades al equipo de auditores gubernamentales.
- 06.** Como resultado del proceso de planificación específica de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen: el Memorándum de Planificación de Auditoría, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma, así como aquellos que se considere necesario incluir.
- 07.** Los objetivos y alcances específicos, los criterios, así como otros aspectos que se consideren necesarios, deben ser puestos en conocimiento del sujeto de examen, para que comprenda y facilite las siguientes etapas de la auditoría. Es importante que los criterios sean explicados al sujeto del examen, a fin de que comprenda la forma en que será examinado el objeto específico de examen. Sus comentarios pueden ser utilizados para mejorar el diseño de los criterios. Los aspectos expuestos no son presentados para su aceptación, pero si el sujeto de examen presentara observaciones o sugerencias válidas, suficientemente justificadas, se podrá modificar lo que fuera pertinente.
- 08.** La planificación de una auditoría ambiental no es rígida. La planificación se realiza para alcanzar los objetivos de la auditoría ambiental, por lo que no es sólo una etapa sino un proceso continuo durante el desarrollo del examen.
- 09.** Durante el trabajo de campo, etapa en la que se acumula la evidencia y se preparan los resultados, pueden surgir aspectos que lleven a considerar la necesidad de realizar modificaciones a lo definido en la planificación específica de la auditoría. En las aclaraciones de la Norma de Auditoría Ambiental 244 sobre evidencia, se explica la forma en que se puede modificar lo definido en la planificación específica.
- 10.** Si durante la planificación se detectaran indicios de incumplimiento de los instrumentos normativos revisados, debe considerarse la ejecución de una auditoría especial o de las acciones pertinentes.

## 242 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría ambiental es:

***Personal competente debe supervisar oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conforman el equipo de auditoría.***

02. La supervisión debe ser ejercida por personal competente en el objeto de examen y en auditoría ambiental.
03. La supervisión debe dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia el logro de los objetivos de la auditoría ambiental.
04. Debe existir constancia de las tareas de supervisión en los papeles de trabajo de la auditoría ambiental.
05. La supervisión debe ser practicada en cada una de las etapas de la auditoría, e incluye:
- Revisar el trabajo realizado por los profesionales del equipo de auditoría.
  - Asistir a los profesionales del equipo de auditoría para un adecuado desarrollo de la auditoría ambiental.
  - Resolver los problemas que surjan en el desarrollo de la auditoría ambiental, en los aspectos técnicos propios de la misma y en los administrativos.
  - Decidir sobre aspectos propios del desarrollo de la auditoría ambiental, por ejemplo, la definición de objetivos y de alcances específicos o la revisión de la evidencia obtenida para indicar si es suficiente. Esas decisiones deben basarse en lo dispuesto en las presentes normas.

## 243 Controles internos

01. La tercera norma de auditoría ambiental es:

***Para el logro de los objetivos de la auditoría ambiental es necesario comprender los controles internos.***

02. Los controles internos se implementan de acuerdo con las normas emitidas por el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental. Para comprenderlos se deben considerar esas normas y la información obtenida sobre su situación (reglamentos, manuales, entre otros documentos), en la entidad o entidades consideradas en la auditoría ambiental, en especial durante la planificación específica de la misma.
03. La comprensión de la situación de los controles internos debe coadyuvar a la definición de los objetivos y alcances específicos de una auditoría ambiental, al diseño de los criterios, de los métodos para obtener evidencia y a la preparación de los resultados de la auditoría ambiental.

## 244 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría ambiental es:

***Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar la opinión del auditor gubernamental.***

02. La evidencia es competente cuando es válida y relevante. Es válida cuando es consistente con los hechos y/o cuando ha sido obtenida o generada aplicando las normas técnicas que rigen la materia (p.e. las relativas a una toma de muestras y el correspondiente análisis de laboratorio). Es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de examen, contribuye al logro de los objetivos y está dentro del alcance de la auditoría ambiental.
03. La evidencia es suficiente cuando basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental y persuade a una persona razonable sobre la validez y confiabilidad de los resultados de auditoría obtenidos sobre la base de dicha evidencia.
04. La evidencia se acumula, principalmente, en la etapa que se denomina trabajo de campo, mediante la aplicación de los métodos previstos en la planificación específica de la auditoría ambiental.
05. La evidencia puede clasificarse en testimonial (entrevistas, cuestionarios, confirmaciones, etc., que deben estar en un medio escrito), documental (informes, estudios, manuales, otros documentos), física (inspecciones, observaciones directas de alguna actividad, etc.), analítica (cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios, investigaciones u otras) e informática (contenida en soportes electrónicos e informáticos, programas, aplicaciones, etc.).
06. La evidencia obtenida debe ser conservada en los papeles de trabajo, los que deben contener la totalidad de los documentos

recibidos y preparados por el equipo de auditoría. Los papeles de trabajo permiten ejecutar y supervisar la auditoría ambiental y hacen posible que otros revisen su calidad.

- 07.** La evidencia acumulada se compara con los criterios diseñados para obtener los resultados de la auditoría ambiental (esto en la etapa de trabajo de campo). Esos resultados están conformados por el hallazgo de auditoría y por dos componentes adicionales: las recomendaciones y las conclusiones. El hallazgo está compuesto por cuatro atributos: condición, criterio, efecto y causa.
- 08.** Los resultados obtenidos deben ser evaluados durante el trabajo de campo, para determinar si permiten el logro de los objetivos de la auditoría ambiental. De no ser así, proceden las siguientes acciones: la obtención de evidencia adicional, la modificación de algún método, la modificación de algún criterio o la variación de alguno de los aspectos incluidos en el alcance específico. Puede realizarse una o varias de esas acciones, pero siempre de forma coherente con los objetivos generales y específicos de la auditoría y buscando su logro. Los cambios o modificaciones a lo definido como resultado de la planificación específica de la auditoría ambiental, deben estar explicados y registrados en los papeles de trabajo. En una auditoría ambiental los objetivos no pueden ser modificados.
- 09.** Las causas de los hallazgos deben basarse en evidencia, no pueden ser simples inferencias efectuadas en base de las deficiencias u observaciones encontradas. Las causas deben ser confirmadas con el sujeto de examen, lo que también puede permitir su complementación, siempre y cuando se obtenga la evidencia de sustento necesaria. Las recomendaciones deben ser formuladas en directa correspondencia con las causas, buscando su eliminación o minimización. Las recomendaciones deben ser razonables y factibles de ser implantadas por el sujeto de examen.

## 245 Comunicación de resultados

### 01. La quinta norma de auditoría ambiental es:

***El informe de auditoría ambiental debe ser escrito y presentar el siguiente contenido:***

- a. Los antecedentes de la auditoría ambiental.***
- b. Los Términos de Auditoría (objetivos y alcance generales), los objetivos específicos y los alcances específicos (los alcances efectivamente considerados, explicando cualquier cambio de lo originalmente planificado). En el alcance se debe especificar que la auditoría ambiental se realizó de acuerdo con las presentes normas.***
- c. Los métodos y criterios efectivamente utilizados, explicando los eventuales cambios de lo determinado en la planificación específica de la auditoría ambiental.***
- d. Los resultados de la auditoría ambiental, conformados por el hallazgo de auditoría, compuesto por cuatro atributos: condición, criterio, efecto y causa, y por dos componentes adicionales: la recomendación (que por lo general se incluye inmediatamente luego de la causa) y la conclusión respecto del objetivo específico.***
- e. Las conclusiones correspondientes a los objetivos generales de la auditoría ambiental.***
- f. Si correspondiera, se debe hacer referencia a las auditorías especiales que se hubieran iniciado por alguna situación evidenciada en la auditoría ambiental o a los informes de auditoría especial emergentes de la misma.***

**02.** El informe de auditoría ambiental debe ser redactado con las siguientes características:

- **Objetivo:** que exponga los resultados obtenidos en la auditoría ambiental de manera fiel a la evidencia obtenida, sin incluir comentarios personales ni opiniones adicionales.
- **Claro:** que sea fácil de comprender, especialmente en los aspectos técnicos y en los propios de la auditoría ambiental.
- **Conciso:** que sea breve al expresar los conceptos pero sin perder exactitud, en especial respecto de los resultados de la auditoría ambiental.
- **Completo:** que contenga explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los resultados de auditoría y de los aspectos técnicos contenidos en ellos.







Contraloría General del Estado  
Calle Indaburo esquina Colón  
Teléfono: (591-2) 2201414  
Fax: (591-2) 2000861  
[www.contraloria.gob.bo](http://www.contraloria.gob.bo)  
La Paz - Bolivia