

Este artículo ha conseguido el primer galardón del V Premio Auditoría Pública

Gestión medioambiental y desarrollo sostenible en las entidades locales: implicaciones en el área contable y de auditoría



1. Contribución de las entidades locales en la sostenibilidad y gestión medioambiental

El esquema de servicios de las entidades locales, con competencias en cuestiones tales como agua, residuos, o infraestructura de transportes, hace necesario el acercamiento de la gestión municipal a la problemática medioambiental. Si a esto añadimos la creciente sensibilización social y la proliferación de normativa ambiental, comprenderemos que las administraciones locales deberán llevar a cabo sus propias actuaciones en esta área para ganar la batalla del crecimiento sostenible. Hay dos ámbitos esenciales en los que la administración puede actuar.

En primer lugar, la administración debe adoptar una actitud activa, lo que significa una contribución adecuada a la conservación del medio ambiente. Ello requiere de forma paralela un cambio de la actitud de los responsables de estas entidades y el desarrollo de estrategias que permitan alcanzar los objetivos marcados en esta área. Las actuaciones a llevar pueden ser tanto de carácter general, que abarquen a todo el territorio municipal, para lo que se han desarrollado estrategias de desarrollo sostenible con una cobertura internacional, como de carácter interno, a través de la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

En segundo lugar, además de tomar parte activa en el proceso, debe llevar a cabo una labor de difusión de esta nueva cultura, tratando así de concienciar a los ciudadanos y agentes económicos de la importancia de llevar a cabo acciones en esta área.

La actuación en los dos ámbitos anteriores requiere el desarrollo, de forma paralela, de una estrategia de desarrollo sostenible por parte de las entidades locales y de la implantación de adecuados sistemas internos de gestión medioambiental. Algunas entidades ya han puesto en marcha meca-

nismos e iniciativas que dejan constancia de su interés por orientarse en esta dirección, al igual que lo hace el Código de Buenas Prácticas Ambientales elaborado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP). En los próximos años, estas experiencias deben ir ampliándose y perfeccionándose en la totalidad de los municipios españoles, afrontando los retos propuestos por la Unión Europea.

2. Estrategias de desarrollo sostenible en las entidades locales

La política medioambiental no puede ser considerada como algo aislado, y existe creciente convencimiento de la necesidad de integrar las políticas ambientales, económicas y sociales del municipio a través de una estrategia o plan estructurado, las cuales quedarían englobadas bajo el ya tradicional concepto de desarrollo sostenible. Este principio, conocido también como sostenibilidad, surgió en el Informe Brundtland, y debe ser entendido como el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

El desarrollo sostenible supone la integración de tres áreas de forma conjunta:

- Área de Medio Ambiente, a través de la *Sostenibilidad Ambiental*. Esto implicaría la necesidad de mantener las funciones del medio ambiente a lo largo del tiempo.
- Área Social, a través de la *Sostenibilidad Social*. Implica la necesidad de garantizar la equidad intergeneracional, es decir satisfacer las necesidades básicas actuales a todas las personas, y a su vez garantizar que las generaciones futuras puedan satisfacer las suyas.
- Área de Economía, a través de la *Sostenibilidad Económica*. Esto implicaría la búsqueda del equilibrio económico.



Este enfoque integrador fue la idea que guió la Conferencia Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible organizada por las Naciones Unidas, donde se aprobó el documento conocido como *Agenda 21*, con el objetivo de potenciar el desarrollo sostenible. Esos principios de la Agenda 21 fueron posteriormente concretados a nivel europeo en la Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles, donde se adoptó la *Carta de Aalborg*. El compromiso de los firmantes de la Carta consiste en desarrollar procesos Agenda Local 21. Esta carta ha tenido continuidad posteriormente en la Segunda y Tercera Conferencia de Ciudades Europeas Sostenibles.

La Agenda Local 21 como herramienta para la sostenibilidad de las entidades locales

La Agenda Local 21 es un plan estructural a medio y largo plazo, basado en la integración de las políticas ambientales, económicas y sociales del municipio a través de la elaboración de un Plan de Acción Local, que permita poner en marcha diferentes Programas de Actuación en aras a conseguir los objetivos perseguidos. Su implantación requiere sistemas de gestión municipal en los que se favorezca la participación ciudadana, y que a su vez integren políticas ecológicas, estableciendo un control sobre la eficacia en la consecución de los objetivos. Los beneficios que se alcanzan con la misma podrían resumirse en los siguientes:

- *Estratégicos*: la implantación del Plan de Acción Local ofrece una visión de futuro e implica dotar a la gestión municipal de unos objetivos y estrategias comunes.
- *Alcance social*: favorece la participación de todos los agentes implicados en la vida del municipio, a la vez que facilita un comportamiento ambiental más acorde a los objetivos del desarrollo sostenible.
- *Económicos*: permite minimizar algunos costes municipales, gracias al uso eficiente de los recursos y a la adecuada gestión de los residuos.
- *De Financiación*: permite que los ayuntamientos obtengan ayudas financieras adicionales, tales como subvenciones autonómicas, estatales y/o europeas.
- *Transparencia e información*: permite conocer la situación ambiental y socioeconómica del municipio.
- *Prestigio y reconocimiento*: Contribuye a la mejora de la imagen de la entidad local.

Gestión medioambiental y desarrollo sostenible en las entidades locales: implicaciones en el área contable y de auditoría

Medidas para la implantación de la Agenda Local 21

Las entidades locales pueden sumarse a los procesos de desarrollo sostenible mediante la elaboración de su propia Agenda Local 21, para lo que cada entidad puede seguir su propia metodología, pudiendo diferenciarse dos grandes grupos, en función de si se utiliza un método deductivo o inductivo. La utilización de la metodología inductiva partiría del establecimiento de un conjunto de objetivos generales, que tratarían de ser alcanzados con el Plan de Acción, y fundamentalmente con la participación de la población. Frente a este, el método deductivo elabora un plan de acción ambiental a partir de un diagnóstico de la situación ambiental, que se somete permanentemente a la interpretación de la población, a través de mecanismos de participación previamente establecidos. En estos momentos existen diversas metodologías para la ejecución de las Agendas 21, como el desarrollado por el Consejo Internacional de Iniciativas Ambientales Locales (ICLEI), la FEMP, la Diputación de Barcelona, el Gobierno Vasco,.... Predominan fundamentalmente los modelos deductivos, y todos ellos tienen prácticamente esquemas similares.

El proceso metodológico para la implantación de la Agenda Local 21 de un municipio concreto podría resumirse en las siguientes etapas:

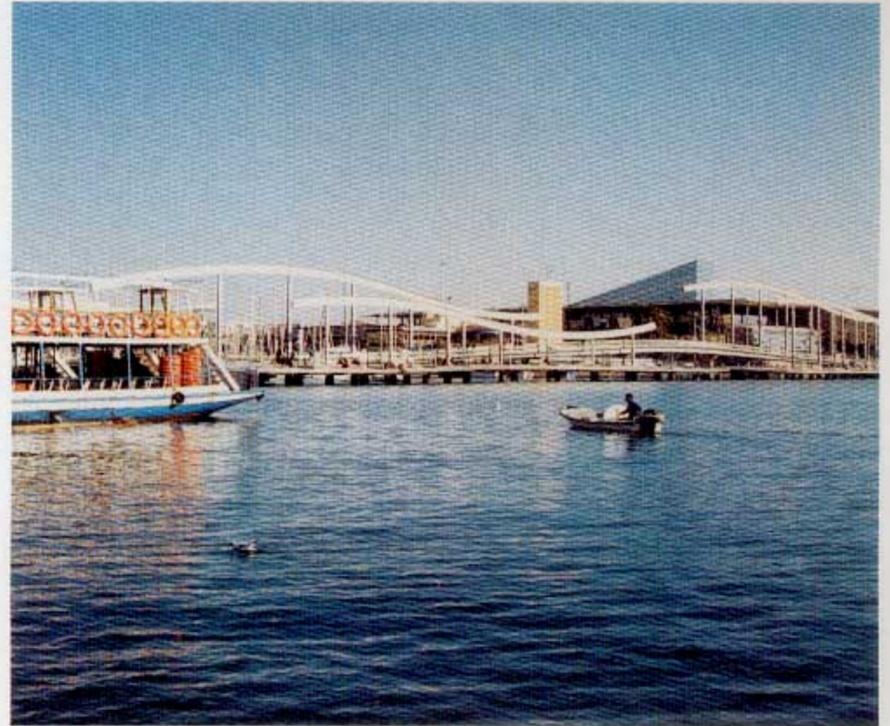
Fase I. *Planificación del Proceso*. Esta etapa requiere el diseño del esquema que va a seguirse para la implantación.

Fase II. *Diagnóstico ambiental, económico y social*. Esta fase puede instrumentarse a través de una auditoría medioambiental, en la que se realizaría también parte de las fases siguientes.

Fase III. *Plan de Acción Local*. Para ello, es preciso delimitar los objetivos y líneas estratégicas de acción, que quedarán delimitados en el Programa de Actuaciones. Es importante implicar también a los agentes económicos y sociales en esta fase.

Fase IV. *Información y seguimiento de la ejecución del Plan de Acción Social*. Debe proporcionarse información sobre la ejecución del programa de actuaciones, elaborando una serie de indicadores de sostenibilidad que permitan resumir los resultados alcanzados.

Fase V. *Evaluación y control del cumplimiento de objetivos*. Esta última fase persigue un análisis del grado de consecución de los objetivos delimitados, así como de las causas que en su caso han podido originar desvia-



ciones. Supone un proceso de retroalimentación para la fijación del programa de actuaciones.

Entre los temas que deben abarcarse en el desarrollo de la Agenda Local 21 puede citarse: ocupación del suelo sostenible, movilidad urbana sostenible, políticas locales de prevención de la contaminación y de gestión sostenible de los recursos naturales, tal como uso racional del agua o la adecuada gestión de los residuos.

3. Los sistemas de gestión medioambiental como medida interna

Para contribuir a la consecución de un desarrollo sostenible, la implantación y desarrollo de las Agendas Locales 21 deben ir acompañadas de la implantación de un Sistema de Gestión Medioambiental como herramienta de gestión interna del ayuntamiento, la cual permitirá optimizar los recursos del propio ayuntamiento. La principal diferencia entre los Sistemas de Gestión Medioambiental (SGMA) y la Agenda Local 21 está por tanto en el ámbito de aplicación, dado que mientras la Agenda 21 constituye una herramienta que abarca la totalidad del territorio municipal, el SGMA limita su alcance a la estructura interna del Ayuntamiento y a las dependencias y servicios ligados al mismo.

La implantación de un SGMA implica la necesidad de integrar la gestión medioambiental en la gestión municipal, y más concretamente en los servicios prestados por el municipio. Los beneficios que pueden obtenerse podrían resumirse en los siguientes:

- *Cumplimiento de la normativa*, ya que facilita la implementación de la legislación medioambiental, nacional e internacional.

- *Minimización de los gastos*, ya que permite ahorrar en el consumo de agua, energía, y otras materias primas, al llevar una gestión eficiente sobre estos recursos.
- *Disminución de los riesgos*, tanto de accidentes medioambientales como de recibir sanciones por incumplimiento de la normativa.
- *Mejora en la calidad de los servicios prestados*, y por tanto en la eficiencia de la entidad.
- *Prestigio y mejora de la imagen*, ya que otorgará una posición de liderazgo.
- *Desarrollo de la Organización*, ya que permite conocer los puntos débiles.
- *Fomento de su implantación en los agentes económicos municipales*, a través del ejemplo.

En todo caso, hay también que tener en cuenta que la implantación de un SGMA no está exenta de dificultades y obstáculos a superar, ya que puede ser necesario reorganizar el sistema de gestión del ayuntamiento, adecuándolo a los requisitos del SGMA, e incluso se ha recomendado que como fase previa debería adoptarse un modelo de gestión de calidad.

La adopción de Sistemas de Gestión Medioambientales Normalizados

Una de las opciones del ayuntamiento para mostrar al exterior su actuación medioambiental puede ser la implantación de SGMA basados en esquemas internacionalmente reconocidos, entre los que puede destacarse la norma UNE-EN ISO 14001, o, en el ámbito europeo, el Reglamento de Auditoría y Gestión Medioambiental (EMAS). La metodología para la aplicación de estos sistemas en las entidades locales es la misma que en las empresas, si bien se plantean algunas particularidades que pueden hacer más difícil el proceso. En este sentido, la norma UNE 150009:2000 EX, *Sistemas de gestión medioambiental. Guía para la aplicación de la Norma UNE-EN ISO 14001:1996 a entidades locales*, de carácter experimental, abarca precisamente aquellos aspectos diferenciales que pueden aparecer en este ámbito.

Con relación al EMAS, recientemente ha sido revisado a través del Reglamento 761/01, con el fin de incluir la participación de autoridades locales y regionales, modificando ciertos aspectos, entre los que se incluye su relación con la norma ISO 14001, ya que

ha sido incorporada como herramienta para la implantación del EMAS.

Sin embargo, pese a que las dos normas tienen una misma filosofía, aparecen algunas diferencias, siendo la norma EMAS un poco más restrictiva, al requerir una puesta a disposición del público de información relevante, además de una mejora constante del cumplimiento con los criterios medioambientales. Precisamente por ser más ambiciosa, se suele recomendar a las entidades locales la implantación de forma inicial de la norma UNE-EN-ISO 14001¹. En estos momentos, sólo siete municipios han obtenido la certificación de AENOR por el cumplimiento de la norma ISO 14001.

Requisitos para la implantación de un sistema de gestión medioambiental

La implantación de un SGMA en una entidad local requiere como requisito imprescindible un compromiso político firme que asegure la pervivencia del sistema con independencia de los cambios políticos que puedan producirse en el futuro en la entidad local, dado que es un compromiso a l/p asumido por la entidad de forma voluntaria.

El proceso parte de una revisión medioambiental inicial, tratando de detectar aquellas áreas en las que pueden existir problemas medioambientales, tras la cual deben delimitarse los siguientes elementos:

Política Medioambiental. Corresponde al Pleno de la Corporación la aprobación de la política medioambiental, en la que deberá no sólo cumplirse con la normativa medioambiental sino también con el compromiso de mejora continua, conformando el marco fundamental para establecer las metas y objetivos medioambientales de la entidad.

Planificación. La planificación debe llevar consigo el establecimiento de los objetivos a conseguir con sus actuaciones medioambientales, que deberán ser recogidos en un Programa de Gestión Medioambiental elaborado por la Comisión de Medio Ambiente, en el que se contendrán las acciones específicas para alcanzar cada objetivo. Como fase previa a la delimitación de objetivos, se precisa delimitar los aspectos medioambientales en los que la entidad puede producir un impacto, ya sea de forma directa, si se tiene el control de gestión de ese aspecto, o indirecta, en caso de que la entidad no tenga control de la gestión.

¹ En este sentido se pronuncia el Código de Buenas Prácticas Ambientales de la FEMP.

Gestión medioambiental y desarrollo sostenible en las entidades locales: implicaciones en el área contable y de auditoría

Implantación y Funcionamiento. En esta fase es muy importante el establecimiento de responsabilidades en los aspectos medioambientales, tanto a nivel político o de toma de decisiones, a quien corresponde la responsabilidad de implantar y revisar el SGMA, como a nivel técnico o de gestión, que serán los responsables de diseñar, implantar, ejecutar y evaluar la eficacia del SGMA.

Control y acción correctora. La entidad debe establecer los mecanismos necesarios para controlar el cumplimiento de los objetivos establecidos en la política medioambiental, así como el impacto medioambiental de las actividades llevadas a cabo por la entidad, analizando las causas que han podido originar las deficiencias.

Revisión por la dirección. Corresponde al Pleno de la Corporación la revisión del sistema de gestión al objeto de detectar aquellos aspectos que son susceptibles de mejora, bajo la filosofía de mejora continua. Esta revisión servirá de base para la creación de los programas de gestión de los ejercicios siguientes.

Este modelo debe basarse en un proceso de retroalimentación o feed-back a través de las cinco etapas consecutivas, tal como se refleja en el esquema, en aras a conseguir el objetivo final del SGMA, esto es la mejora continua.

En el caso de adoptar el EMAS, para solicitar su reconocimiento, es requisito indispensable del mismo la declaración medioambiental, cuyo objetivo es facilitar la información relativa al impacto y comportamiento medioambiental de la entidad local, así como los resultados alcanzados con el programa de gestión



medioambiental. En nuestra opinión, se implante o no el EMAS, la comunicación de la información sobre medio ambiente es un aspecto fundamental en las entidades locales, y por eso va a ser abordado a continuación.

4. La comunicación de la información relativa a la sostenibilidad y el medio ambiente

El interés por la conservación del medio ambiente ha supuesto también un incremento de la demanda de información sobre estos aspectos, tanto para empresas como para administraciones públicas, desarrollando nuevos mecanismos de comunicación de la información, en parte exigencia de los modelos anteriores. En este sentido, la ley 38/1995 de 12 de diciembre, ya recoge el derecho de acceso a la información en materia de medio ambiente de todas las personas, instrumentando en muchas administraciones públicas a través de Unidades de información medioambiental.

Podemos decir que las entidades locales tienen tres alternativas para comunicar de forma general su actuación con relación al medio ambiente, o de una forma más global su responsabilidad social: los informes de sostenibilidad, informes medioambientales e información contable medioambiental.

El Informe de Sostenibilidad: el desarrollo de indicadores

Uno de los aspectos fundamentales para el desarrollo de la Agenda Local 21 es la elaboración de información que permita resumir las actuaciones llevadas a cabo por la entidad local y los logros alcanzados. Esta información puede instrumentarse a través de un Informe de Sostenibilidad, como radiografía de la situación del municipio, y en línea con las memorias de sostenibilidad desarrolladas para las empresas, con creciente auge en los últimos años. Mención especial merece a este respecto la *Guía de Elaboración de Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative* (GRI, 2000), cuyo objetivo es la elaboración y publicación de memorias sobre la actuación económica, social y medioambiental, según una norma que sea aceptada de forma global, al igual que ocurre con los informes financieros, tratando así de alcanzar una mayor comparabilidad y fiabilidad en este tipo de

información². Esta iniciativa guarda cierto paralelismo con el Informe de Sostenibilidad que deberían incluir las entidades locales al desarrollar su Agenda Local 21, por lo que puede ser una herramienta metodológica útil³.

En el ámbito de las entidades locales, la normalización más factible pasaría por la inclusión de un sistema de indicadores, como componente principal del Informe de Sostenibilidad, que permitan valorar el grado de ejecución de las propuestas y analizar de forma conjunta la tendencia hacia la sostenibilidad del municipio.

En este sentido, las principales exigencias de los indicadores deben venir impuestas por su capacidad para proporcionar información útil, tanto a los propios municipios como a sus ciudadanos, sobre las actuaciones llevadas a cabo, permitiendo orientar el proceso de toma de decisiones de unos y otros en aras al desarrollo sostenible, a la vez que servir de herramienta para el seguimiento del Plan de Acción Ambiental.

En estos momentos existen ya algunas iniciativas para el desarrollo de indicadores, entre las que puede destacarse la de la Agencia Europea de Medio Ambiente o la realizada por la OCDE, a nivel internacional, o la de la Diputación Provincial de Barcelona, a nivel nacional. Además, numerosos ayuntamientos que han implantado la Agenda Local 21 han hecho un esfuerzo por desarrollar indicadores que se adapten a sus circunstancias específicas. Se habla así de la existencia de indicadores comunes e indicadores específicos por ayuntamientos.

En todo caso, y en tanto que mediante el informe de sostenibilidad se trata de dar respuesta conjunta a la información de tipo medioambiental, económica y social, deberán desarrollarse indicadores que permitan abarcar las tres áreas.



Mediante los indicadores medioambientales se trataría de evaluar el estado y la evolución de los factores ambientales del municipio, tales como agua, residuos, energía, movilidad, atmósfera, etc. Ejemplos de este tipo de indicadores serían: consumo de agua potable de abastecimiento municipal/habitante y día, consumo de energía eléctrica en alumbrado/habitante y año, consumo total de energía/PIB, agua tratada/agua producida, zona verde/habitante.

Los indicadores económicos tratarán de evaluar de forma conjunta la contribución económica de la entidad al desarrollo sostenible y el nivel económico que existe en el municipio. Ejemplos de este tipo de indicadores serían: gasto municipal de medio ambiente, gasto municipal en políticas sociales, la carga tributaria municipal por habitante o, a nivel global, la tasa de desempleo o los ingresos medios.

Los indicadores sociales tratarán de evaluar el bienestar de los ciudadanos y la contribución del ayuntamiento para su mejora. Ejemplos de este tipo serían la asistencia sanitaria (centros asistencia/habitante), la utilización de bibliotecas municipales (usuarios/instalaciones), o la eliminación de la precariedad social.

Es importante que para cada uno de los indicadores se establezca, dentro del Plan de Acción Local, un objetivo a conseguir, por lo que el seguimiento de dicho indicador permitirá ver si se ha alcanzado o no el mencionado objetivo, evaluando así la eficacia de la entidad en materia medioambiental.

Puede observarse que muchos de los indicadores referenciados han sido tradicionalmente recogidos dentro de los denominados indicadores de gestión, demandados como medida de evaluación de la gestión de las administraciones públicas. De hecho, la evaluación de la gestión medioambiental debe ocupar una parte importante de ésta, dada la trascendencia de las actividades locales en este ámbito.

La Declaración Medioambiental

La Declaración o Informe Medioambiental, imprescindible en caso de adherirse al EMAS, pretende igualmente proporcionar información sobre la actividad ambiental de la entidad local y el impacto que

² Esta iniciativa recoge igualmente la verificación independiente como una medida para ofrecer una garantía sobre la fiabilidad y credibilidad de los informes sobre sostenibilidad, tratando de aportar unos criterios útiles para los auditores a la hora de alcanzar uniformidad en la valoración de la información.

³ El informe GRI consta de los siguientes elementos: informe del responsable, perfil de la organización, resumen e indicadores clave, visión y estrategia, política, organización y sistemas de gestión y resultados alcanzados.

Gestión medioambiental y desarrollo sostenible en las entidades locales: implicaciones en el área contable y de auditoría

su comportamiento puede tener, tratando así de responder a las necesidades de información de potenciales usuarios o interesados. Dicho informe recogerá una descripción del SGMA, así como de los objetivos y metas alcanzados por la entidad en materia medioambiental.

Se trata por tanto de una información más restrictiva que la contenida en el Informe de Sostenibilidad, ya que además de contener únicamente aspectos medioambientales se refiere sólo a la actividad de la propia entidad local, y en ese sentido puede considerarse información complementaria a la recogida en aquél.

Al igual que en el caso del Informe de Sostenibilidad, la Declaración Medioambiental puede recoger una serie de indicadores que faciliten la valoración del impacto medioambiental de las actuaciones de la entidad, así como el grado de consecución de los objetivos planeados. Debería utilizarse como instrumento de divulgación de información medioambiental con independencia de adherirse o no al EMAS.

La Información Medioambiental en las Cuentas Anuales: la Contabilidad Medioambiental

Aunque las necesidades de información pueden ser cubiertas con un informe de sostenibilidad o un informe medioambiental, sin duda más detallados y pretenciosos de lo que se puede recoger a este respecto en las cuentas anuales, la estrecha relación que esto puede tener con la información financiera y el papel que la contabilidad debe cumplir, apuntalan la importancia que este tipo de información debe ocupar en las cuentas anuales. Hasta ahora el debate y su solución se ha centrado exclusivamente en el ámbito empresarial, pero creemos que es igualmente extrapolable al caso de las entidades locales.

La Contabilidad tiene por objeto comunicar información sobre la gestión llevada a cabo por las entidades, ya sean estas públicas o privadas, y ha sido concebida como un elemento de transparencia. Por eso, y dada la transcendencia de la actividad medioambiental, se ha argumentado que la contabilidad debería

ocuparse igualmente de proporcionar información de estos aspectos. Incluso se ha llegado a afirmar que la contabilidad puede ser utilizada como medio para institucionalizar cambios tendentes hacia la sostenibilidad, si bien no está claro que esté jugando este papel⁴. En este sentido, el Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España señala que un incremento de la transparencia repercutirá sobre la responsabilidad de las empresas en esta faceta.

Surge así la denominada contabilidad medioambiental, como medio para comunicar los efectos medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones y empresas, tratando de rendir cuentas sobre su responsabilidad medioambiental. Su objetivo es promover la transparencia y ofrecer más información a los potenciales usuarios.

Con esta finalidad, la información medioambiental ha sido objeto de regulación por los organismos contables de la mayor parte de países. En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha publicado en marzo de este año una *Resolución por la que se aprueban las normas sobre reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, incorporando así una recomendación de la Unión Europea de mayo de 2001 que tenía por objeto orientar a las empresas sobre la publicación de información medioambiental.

En el ámbito de las entidades locales, la contabilidad ha sido concebida tradicionalmente como un proceso de rendición de cuentas, aunque afortunadamente cada vez más se reconoce la utilidad de ésta en el proceso de toma de decisiones. Los pronunciamientos contables apuntan que ésta debería mostrar la equidad intergeneracional, entendida como el necesario equilibrio económico en el que la generación actual no tenga la posibilidad de trasladar el cargo de los servicios actuales a los contribuyentes futuros. Quizá debería ampliarse ese concepto de equidad intergeneracional para abarcar también a los recursos naturales, exigiendo igualmente el equilibrio que subyace tras la idea desarrollo sostenible. En ese sentido, la contabilidad pública debería igualmente abrirse para incluir esta nueva perspectiva.

⁴ LARRINAGA, C. (1999): ¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 101, pp. 645-674.



Está claro que los ciudadanos exigen transparencia no sólo en la gestión económica de los recursos sino también de la gestión medioambiental llevada por la entidad, y las cuentas anuales deben ser utilizadas como vehículo para satisfacer tales necesidades de información. La obligación de rendir cuentas sobre la utilización de los recursos económicos debería extenderse también a los recursos naturales. Además, debe existir una adecuada conexión entre ambos tipos de información, sobre todo si se tiene en cuenta que mientras los costes de mantener el medio ambiente son a c/p los beneficios son más bien a medio/largo plazo.

Así las cosas, cabe plantearse qué información debería ser objeto de inclusión en las cuentas anuales o Cuenta General. En línea con la normativa existente en el sector empresarial, ésta debería abarcar la siguiente:

- Inversiones realizadas en medio ambiente, a través de la incorporación de activos destinados a la protección y mejora del medio ambiente, o a minimizar su impacto.
- Gasto municipal en medio ambiente.
- Ingresos para actividades medioambientales, derivados de subvenciones y ayudas destinadas a estas actividades.
- Provisiones y Contingencias de naturaleza medioambiental, derivadas de riesgos de natu-

raleza ecológica, como el incumplimiento de una determinada normativa.

- Obligaciones pendientes de pago asociadas a la actividad medioambiental.
- Derechos pendientes de cobro por actividades relacionadas con el medio ambiente.
- Información a incluir en la memoria:
 - Desglose de las partidas anteriores.
 - Actividades desarrolladas por la entidad para la mejora del medio ambiente, incluyendo el desarrollo de la Agenda Local 21 y la implantación de SGMA.
 - Indicadores de gestión medioambiental. La información medioambiental podría plasarse fundamentalmente en una serie de indicadores, en línea con lo comentado en el informe de sostenibilidad, que sintetizaran la información sobre la actuación del municipio en el ámbito medioambiental. Ya se ha reivindicado en reiteradas ocasiones que los indicadores de gestión deberían presentarse como información complementaria a los estados financieros, por lo que con la inclusión dentro de éstos de un tipo específico: indicadores medioambientales, quedarían cubiertas las necesidades de información a este respecto.

Gestión medioambiental y desarrollo sostenible en las entidades locales: implicaciones en el área contable y de auditoría

En todo caso, no hay que olvidar que en el fondo los aspectos medioambientales afectan a muchas de las áreas dentro de un municipio, dadas sus competencias en la prestación de servicios directamente relacionados con el medio ambiente. La evaluación de la eficacia en la prestación de los servicios hace necesaria la referencia a estas cuestiones, dado que el mantenimiento y mejora del medio ambiente constituye uno de los objetivos de estas entidades en aras a alcanzar el clamado Estado de Bienestar.

5. Implicaciones para la auditoría y fiscalización de las entidades locales

Los Órganos de Control Externo, encargados del control y fiscalización de la actividad económico-financiera del sector local, no pueden permanecer ajenos a este cambio cultural; también tienen que hacer su aportación para andar el camino hacia el desarrollo sostenible. Ellos mismos han reconocido que dentro de la fiscalización de la calidad de la gestión de las entidades públicas debe prestarse especial interés a aquellas cuestiones relacionadas con el medio ambiente, habiendo realizado ya alguna fiscalización sobre el cumplimiento de la normativa medioambiental, así como sobre la gestión de los programas de gestión medioambiental⁵.

La actual preocupación por el medio ambiente tiene algunas implicaciones para la fiscalización y auditoría de las entidades locales, tales como:

- La fiscalización de la información financiera debe abarcar la información medioambiental incluida en la Cuenta General, valorando aspectos como su adecuación a la normativa existente y si ésta refleja o no de manera real la imagen fiel de la entidad en los aspectos medioambientales.
- El cumplimiento de legalidad debe extenderse a las materias medioambientales.
- Debe prestarse especial interés a la fiscalización de los fondos destinados a la protección del medio ambiente.

- Debe fiscalizarse la gestión medioambiental llevada a cabo por las entidades locales, como actividad específica de las mismas.
- La fiscalización debería abarcar también el análisis del impacto ecológico de la actividad llevada a cabo por las entidades locales.

De todas ellas, la última es sin duda la que requiere mayor atención, ya que la verificación de la equidad y de la ecología aparecen ahora como nuevos campos de la auditoría⁶, que deben integrarse en el esfuerzo realizado por los OCEX para implantar las auditorías operativas. Del mismo modo que contrastan que la actividad económico-financiera está sometida a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia, deberían ampliarlo a la actividad medioambiental. De hecho, se ha apuntado que en estos momentos debería añadirse una cuarta "E" (Ecología) a la auditoría operativa o de las tres "Es".

En este marco, la auditoría ecológica podría definirse como el análisis del impacto de la actividad de las entidades locales sobre el medio ambiente. Según el acuerdo del INTOSAI en El Cairo ésta abarca todos los tipos de auditoría: auditoría financiera, de conformidad y del rendimiento.

La extensión de la auditoría operativa a los aspectos medioambientales supondría que en cualquier actividad evaluada debería tenerse en cuenta, en su caso, su repercusión medioambiental, analizando el ahorro de materias primas y energía, la generación y tratamiento de los residuos o en general la protección al medio ambiente.

En este sentido, somos conscientes que el camino a recorrer es sin duda largo, y las dificultades a superar importantes, derivado de la dificultad que entraña la actividad a evaluar, pero es una medida más en aras a la racionalización de los recursos y a la búsqueda de la eficacia en las administraciones locales, por lo que esperamos que el tiempo consiga ganar la batalla. Ni que decir tiene que la implantación de la Agenda Local 21 y de los SGMA por parte de las entidades locales facilitarán enormemente la labor de fiscalización a llevar por los Órganos de Control Externo.

⁵ Pueden citarse por ejemplo los informes de la Cámara de Comptos de Navarra y la Cámara de Cuentas de Andalucía, tratando de ver en ambos casos la eficacia de dichos programas.

⁶ En este mismo sentido se pronuncian los OCEX en los VI Encuentros Técnicos, y en especial M. J. DE LA FUENTE (1999) y A. I. FERNÁNDEZ (1999) en sus respectivas comunicaciones.

6. La mejora de la gestión como objetivo último en las entidades locales: la gestión medioambiental un signo más

El interés por la gestión medioambiental y el desarrollo sostenible en los entes locales españoles es una muestra más del profundo cambio que se está experimentando en la administración pública en general. La preocupación por la consecución una administración pública eficiente, al servicio del ciudadano, perfilado como cliente, ha llevado por ejemplo a la implantación de sistemas de gestión de calidad, desarrollando una nueva cultura organizativa, en la que poco a poco se va superando la excesiva burocracia que tradicionalmente ha predominado en estas entidades. Existe una clara orientación hacia la consecución de los objetivos previamente marcados y la evaluación de los resultados conseguidos se está implantando como una medida eficaz para la mejora de la gestión pública.

En este marco, la administración ha tomado igualmente conciencia de la importancia de la responsabilidad social, en la que cada agente económico debe aportar su granito de arena. Especial atención ha recibido, dentro de este contexto, la protección y conservación del medio ambiente.

Muchas de las actividades y servicios prestados por las entidades locales tienen una incidencia significativa sobre el medio ambiente, ya sea directamente a través de la gestión de esos aspectos, o indirectamente, en aquellos casos en que no se lleva a cabo la gestión de ese aspecto en concreto, por lo que su contribución

resulta ser un pilar básico para alcanzar los retos planteados en el marco de la Unión Europea. Los mecanismos desarrollados para ello vienen desde dos vertientes: una vertiente global, que abarca a la totalidad del municipio, a través de la implantación de las Agendas Locales 21, y una vertiente interna y específica para la entidad, mediante la implantación de Sistemas de Gestión Medioambientales, ya sean éstos normalizados o no.

Esto ha ido acompañado de una exigencia de mayor información sobre la actividad de la entidad en el ámbito del medio ambiente, y de forma más global el desarrollo sostenible. Los informes de sostenibilidad, los informes medioambientales y la contabilidad medioambiental son las alternativas más factibles para proporcionar dicha información, cada una de las cuales tiene un alcance y contenido diferente.

Esto supone también un nuevo contexto en el que los Organos de Control Externo tendrán que desarrollar su labor, y como órganos encargados de la fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público tienen un desafío al que deben responder.

Parece por tanto, que en los próximos años los profesionales de la contabilidad y auditoría de las entidades locales van a tener que asumir los retos que este nuevo proceso supone, tratando de contribuir también con su actuación al desarrollo sostenible. Aunque sus implicaciones han sido más bien escasas y lentas hasta el momento, el tiempo obligará a que éstos tomen un papel fundamental en esta materia.

