

SÍNTESIS

La presente investigación tiene como objetivo fundamental: diseñar un procedimiento de auditoría interna contable medioambiental para la Empresa de Aceros Inoxidables de Las Tunas. Se inicia mostrando el estado del arte relacionado con la conceptualización de la Contabilidad y la Auditoría Medioambiental, así como su grado de avance en las empresas cubanas. A partir de un diagnóstico medioambiental en la empresa objeto de estudio se presenta un procedimiento para la ejecución de la auditoría interna contable medioambiental, del cual no se disponía, que adecua y resuelve la necesidad de información para la toma de decisiones de los directivos y demás personal involucrado en la gestión medioambiental de la organización, a través de una estructura metodológica que posteriormente encuentra su viabilidad en la entidad antes mencionada. Por último, se arriban a conclusiones y recomendaciones que contribuyen a la búsqueda de soluciones para los problemas ambientales y al beneficio de un desarrollo socio-económico ambiental.

Palabras Claves: Contabilidad Medioambiental y Auditoría Interna Medioambiental.

CAPÍTULO I: REFERENTES TEÓRICOS Y DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD Y LA AUDITORÍA MEDIOAMBIENTAL. PARTICULARIDADES Y GRADO DE AVANCE EN CUBA.

El presente capítulo tiene como objetivo caracterizar el desarrollo de la contabilidad y la auditoría medioambiental, sus principales tendencias en la actualidad donde la autora revisa varios criterios de investigadores y toma su propio juicio que ratifica la importancia del tema abordado. Se enfatiza en las particularidades del marco jurídico y normativo existente en Cuba, los avances en el tema contable y se pone de manifiesto la importancia del tema como herramienta para la toma de decisiones por parte de los empresarios.

Para la investigación fue necesaria la revisión de literatura especializada que permite el análisis de la temática abordada, facilitando la confección del Marco Teórico Referencial.

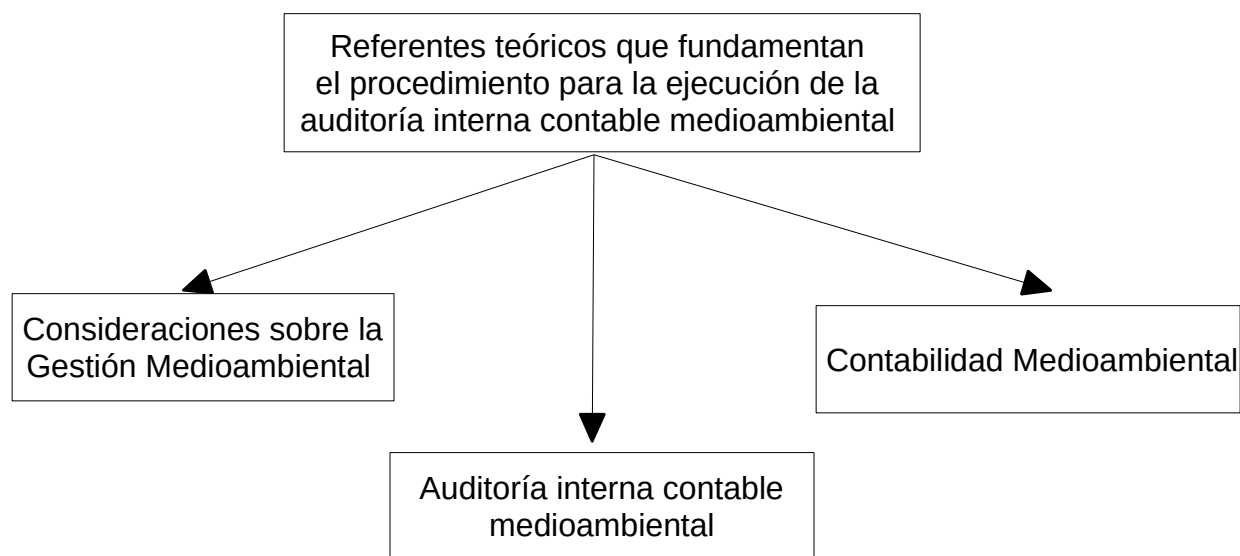


Figura I. Hilo conductor del Marco Teórico Referencial.

Fuente: Elaboración propia a partir de los objetivos propuestos.

1.1 Consideraciones sobre la Gestión Medioambiental.

La evolución de la sociedad, impulsada por el desarrollo de las fuerzas productivas, fue asumida por los diferentes grupos humanos de acuerdo con su condición de poseer o

no los medios de producción, lo que determina sus patrones de comportamiento, sus valores, sus formas de organizarse socialmente, su concepción del mundo, en fin, su cultura, y el impacto sobre la naturaleza. Durante el transcurso de la década de los años 60 las preocupaciones ambientales comenzaron a revelarse con mayor intensidad y se inició el desarrollo de una creciente sensibilidad ante estos problemas por parte de todos los sectores de la sociedad.

En este proceso tienen lugar una serie de acontecimientos a escala internacional, iniciadores de un nuevo rumbo en la forma de tratar e interpretar el deterioro ambiental del planeta; entre otros se destacan:

1971 - Informe del Club de Roma: «Los límites al crecimiento»; este cuestiona la racionalidad de la meta habitual del crecimiento económico y argumentó que de continuar sin cambios las tendencias de crecimiento de la población mundial, la industrialización, la contaminación, la producción de alimentos y el agotamiento de los recursos naturales, se alcanzarían los límites de las potencialidades del planeta para la supervivencia humana en un período aproximado de 100 años.

1972 - Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano: se resumieron en 27 principios los grandes problemas medioambientales existentes y se expresó la necesidad de tomar conciencia de ellos por parte de todas las esferas de la sociedad. Se definió el medio ambiente como el conjunto de componentes físicos, químicos, biológicos y sociales capaces de causar efectos directos o indirectos, en un plazo corto o largo, sobre los seres vivos y las actividades humanas.

1973 - Creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA): organización encargada de la difusión de la problemática medioambiental a toda la comunidad internacional y de alentar la participación de la sociedad en el cuidado y la protección del medio ambiente.

1973 - 1984- Conferencias y eventos internacionales: incluyen las Cumbres Mundiales sobre Población y la de Asentamientos Humanos, la Convención sobre el Derecho del Mar y la Conferencia Intergubernamental sobre la Educación Ambiental, realizada en Tbilisi, Georgia, en 1977, auspiciada por la Organización de las Naciones

Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) y con la colaboración del Programa de las Naciones Unidas para el Medio ambiente (PNUMA), donde se abordó nuevamente la **definición de Medio ambiente**: "... se ha convenido ahora en que el concepto de medio ambiente debe abarcar el medio social y cultural y no solo el físico, por lo que los análisis que efectúan deben tomar en consideración las interacciones entre el medio natural, sus componentes biológicos y sociales y también los factores culturales..."

1987- Presentación en la Asamblea General de Naciones Unidas del informe Nuestro futuro común: posibilitó que se comenzaran a ampliar y profundizar los debates sobre los problemas ambientales en los fórum políticos.

1992- Conferencia sobre Medio Ambiente y Desarrollo: conocida como «Cumbre de la Tierra» o «Cumbre de Río», rescató el contenido y los conceptos del informe «Nuestro futuro común» (pobreza y medio ambiente, concepto de desarrollo sostenible) y postuló un nuevo régimen medioambiental internacional. Esta Cumbre aprobó la **Declaración de Río**, la que formuló nuevos postulados y principios en la problemática medioambiental: la adopción de la Agenda 21, que definió metas a alcanzar para el siglo XXI y las Convenciones Marco de Cambio Climático y de Diversidad Biológica. El logro más trascendental alcanzado radicó en que se creó una mayor conciencia acerca de los problemas ambientales y de los vínculos entre medio ambiente, economía y sociedad.

2010- Cumbre de Copenhague: terminó con un vago y difuso documento, tramado a puertas cerradas por unos pocos, con el liderazgo del imperio. La promesa de "sellar un pacto" fue diferida al menos un año. ¡Un año más!, conociendo que extensas áreas de la selva amazónica (que produce el 20 por ciento del oxígeno que respira la humanidad) podrían desaparecer, a causa de la presión de la sequía o de la incontrolada propagación de incendios.

Los eventos meteorológicos externos o la retirada de los glaciales acelerarían el descenso de la productividad en el renglón de los alimentos, en más del 20 por ciento en las latitudes bajas. La disminución importante del caudal de los ríos y por

consiguiente, de la disponibilidad de agua y qué decir del entuerto de la subida del mar para los 600 millones de seres que viven en sitios a menos de 10 metros por encima del nivel de este. ¿Por qué los grandes países industrializados no han sido capaces de ponerse de acuerdo respecto de la reducción de las emisiones? ¿Por qué el más grande de los contaminadores, Estados Unidos, no ha acabado de adherirse al Protocolo de Kyoto?

En Cuba, se **define el Medio Ambiente** en la Ley No. 81/1997, donde en su artículo 8 plantea que es un “sistema de elementos abióticos, bióticos y sociales con los que interactúa el hombre, a la vez se adapta al mismo, lo transforma y lo utiliza para satisfacer sus necesidades”.

Analizando las anteriores consideraciones **la autora define el Medio Ambiente** como un sistema complejo y dinámico de interrelaciones ecológicas, socio-económicas y culturales, que evoluciona a través del proceso histórico de la sociedad, abarca la naturaleza, la sociedad, el patrimonio histórico-cultural, lo creado por la humanidad, la propia humanidad y como elemento de gran importancia las relaciones sociales y culturales.

Esta interpretación de su contenido explica que su estudio, tratamiento y manejo, debe caracterizarse por la integridad y el vínculo con los procesos de desarrollo. Los elementos económicos determinan el modo de vida y las diferencias de los ideales y aspiraciones de los hombres, que están condicionados por el modo de producción en que desarrollan su actividad.

La **gestión ambiental** es un proceso que está orientado a resolver, mitigar y/o prevenir los problemas de carácter medioambiental, con el propósito de lograr un desarrollo sostenible, entendido éste como aquel que le permite al hombre el desenvolvimiento de sus potencialidades y su patrimonio biofísico y cultural, garantizando su permanencia en el tiempo y en el espacio.

La Gestión Ambiental, según la Ley No. 81/1997 de la República de Cuba en el artículo 8, se define como el “conjunto de actividades, mecanismos, acciones e instrumentos, dirigidos a garantizar la administración y uso racional de los recursos naturales median-

te la conservación, mejoramiento, rehabilitación y monitoreo del medio ambiente y el control de la actividad del hombre en esta esfera. Esta aplica la política medioambiental establecida mediante un enfoque multidisciplinario, teniendo en cuenta el acervo cultural, la experiencia nacional acumulada y la participación ciudadana”.

Es criterio de la autora que la gestión ambiental es el conjunto de mecanismos, acciones e instrumentos para garantizar el control y administración racional de los recursos naturales, sustentado en el empleo de reglamentos, normas, disposiciones económicas, institucionales y jurídicas, con el objetivo del mejoramiento y conservación del medio ambiente.

Al integrarse a los objetivos económicos la gestión ambiental persigue la utilización eficiente de los recursos, la disminución de los costos, incrementar la rentabilidad y la competitividad, así como la identificación de oportunidades económicas, técnicas organizativas para prevenir y reducir la contaminación y los riesgos.

La contabilidad medioambiental ha sido una consecuencia del desarrollo y la complejidad alcanzados por la actividad económica, lo cual ha repercutido también en los criterios que siguen los especialistas contables en las diferentes etapas en que se enmarca ese progreso.

Lo anteriormente expuesto fundamenta la necesidad de asumir criterios en cuanto a la contabilidad medioambiental. A continuación, se fundamentan una serie de elementos sobre este asunto.

1.2. La contabilidad medioambiental. Tendencias actuales del tema.

La contabilidad ha tenido un desarrollo activo en los últimos años, motivado por los cambios y la dinámica en el contexto empresarial de los esquemas de conducta. Sin embargo, no ha perdido su esencia, mantiene su carácter normativo bajo condiciones de relevancia, transparencia y fiabilidad de los hechos económicos. Al respecto autores como Tua Pereda (2010) y Navarrete (2011) coinciden en corroborar el carácter racional de esta ciencia. En esta ciencia ha surgido una arista importante, que ha motivado a estudiosos, empresarios e investigadores: la Contabilidad Medioambiental.

Surge en la década de los 70 del siglo XX y mantiene su perfeccionamiento hasta nuestros días, señala Bebbington (2010) y Gray (2011) que está siendo un área de influencias en diferentes países por las expectativas de brindar desde su origen información para proveedores, clientes y accionistas entorno a una imagen corporativa de las empresas con respecto a la conservación del medio ambiente.

La autora considera que aún es insuficiente el tratamiento conceptual que se le da a esta área para propósitos de información relevante y toma de decisiones gerenciales, existiendo diferencias sobre el particular. Se reflexiona en el conocimiento de cuáles son las ideas que toman algunos autores y qué limitaciones teóricas existen en tal sentido, por lo que a continuación se ofrecen algunos criterios:

Autores	Criterios emitidos	Limitaciones Teóricas
Frontis (2007)	Un área específica de la contabilidad dedicada al uso de la información medioambiental.	No se fundamenta de forma explícita el uso de la información contable medioambiental para propósitos externos de la empresa.
Gray (2009)	Se emite información relevante para terceras personas, sólo en el ámbito de proveedores y clientes.	Se circunscribe el concepto sólo al ámbito de proveedores y clientes, siendo el espectro más amplio.
Llull Gilet (2010)	Brindar información de uso interno y externo para los partícipes.	No se refiere a qué tipo de partícipes pueden usar la información y de qué modo.
Llena (2011)	Brindar información contable de tipo relevante de aspectos medioambientales de una empresa.	A qué tipo de información contable se hace referencia, qué uso pudiera tener la información.
González Larrinaga (2011)	El uso de la información medioambiental está enfocado a acciones económicas y preventivas.	Se tienen en cuenta aspectos económicos y preventivos, la visión debe ser sobre la base de criterios y patrones de

Autores	Criterios emitidos	Limitaciones Teóricas
		sostenibilidad.

Tabla 1: Criterios de autores analizados sobre el uso de la información contable medioambiental.

Fuente: Elaboración propia a partir de las revisiones bibliográficas.

En la tabla anterior se exponen, las incongruencias sobre el verdadero uso de la información contable medioambiental, por lo que, la autora considera que sigue siendo insuficiente el tratamiento de los siguientes aspectos si se tiene en cuenta que:

1. El papel que juega el medio ambiente tanto interno como externo en la empresa con vistas a darle un uso adecuado a la información contable medioambiental.
2. La emisión de la información y su uso, igualmente la jerarquización de la misma para diferentes usuarios: proveedores, clientes, accionistas, auditores, y la sociedad en general.
3. El papel de la información contable medioambiental para emitir juicios integrados referentes a aspectos económicos, sociales y financieros.

Autores como Llull Gilet (2011) González Larrinaga (2011), Moneva (2012) coinciden en identificar que estas cuestiones están afectando la concepción del problema en toda su dimensión, la autora es del criterio que se limita la propia conceptualización de esta área, y es por ello que se asume y está de acuerdo con la autora Ortiz Paniagua (2013) que la contabilidad medioambiental en las ciencias contables está destinada a proporcionar información de los hechos económicos con un enfoque medioambiental para los usuarios y a favor de los objetivos y metas de las organizaciones hacia la sostenibilidad.

El avance de la contabilidad medioambiental ha tenido su identificación en varias etapas, siendo las siguientes:

Primera Etapa (1971 – 1980):

La contabilidad social y medioambiental aparece menos delimitada de lo que aparece hoy, priorizando los aspectos sociales sobre los medioambientales. Abundan los trabajos empíricos dedicados a analizar la calidad y cantidad de información social publicada por las empresas, como un enfoque descriptivo (González Larrinaga, 2002). Se establecen los patrones sociales de comportamiento por encima de los económicos.

Segunda Etapa (1981-1990):

Existe una constante especialización en la contabilidad social y medioambiental; por lo que los aspectos sociales generan abundante bibliografía con relación a los estados de valor añadido y los informes sobre los empleados (Llull Gilet, 2003). Muchos estudiosos reclaman la necesidad de definir diferentes líneas y particularidades asociadas al área social y medioambiental, (Moneva, 2006), insiste en la necesidad de informar sobre patrones concretos de costo/ beneficio medioambiental.

La preocupación por los aspectos medioambientales cobra predominio sobre los sociales a partir de la segunda mitad de la década, sin embargo, no se originan avances en la valoración de las externalidades ni en su internalización. La investigación empírica es menos descriptiva, más profunda y analítica. Las conclusiones obtenidas refuerzan la hipótesis de que las empresas que informan de sus impactos ambientales lo hacen preocupados principalmente por su imagen y (o) sus resultados y que esta información es poco fiable. Hacia finales de la década se producen aportes fundamentales en el campo de la economía ambiental donde se presentan los últimos estudios sobre el tema que darán sus frutos en la etapa siguiente.

Tercera Etapa (1991- 2000):

Se caracteriza por una claridad de la contabilidad medioambiental sobre la del contenido social en armonía con la concientización internacional sobre los problemas medioambientales (Frontis, 2006, Larrinaga, 2007, Llena, 2008)

En esta etapa aparecen numerosos sistemas y herramientas de gestión medioambiental como las Normas ISO 14000 y para Europa el EMAS, los cuales han

ayudado a un desarrollo acelerado de esta área, sin embargo, continuaron estando limitados sus enfoques a la normativa contable.

Cuarta Etapa (2000 hasta la actualidad):

Se origina una aproximación a la normativa contable medioambiental mediante las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) apareciendo las siguientes: (Larrinaga, 2002):

NIIF 1: Presentación de Estados Financieros: se aconseja a las empresas que presenten informes medioambientales, partiendo de un marco conceptual que clarifique los aspectos relevantes a tener en cuenta en la información contable.

NIIF 16: Propiedades, planta y equipos: algunos elementos de los que componen las propiedades, plantas y equipos, pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales y que tendrían una incidencia directa en los análisis en cada una de las empresas.

NIIF 36: Deterioro del valor de los activos: importe recuperable de los activos: considerada de gran importancia y valor, por las repercusiones que desde el punto de vista financiero pueden tener los activos en capacidad de deterioro y su influencia en los resultados globales de la empresa.

NIIF 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes: reconocimiento de provisiones, se reconocerán como provisiones solo aquellas obligaciones, surgidas de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras, ejemplo de tales obligaciones son las multas medioambientales o costos asociados a la reparación de daños medioambientales causados en contra de la ley.

Esta norma también ha tenido amplias repercusiones en el entorno empresarial motivado a las contingencias medioambientales que día a día se suscitan en las empresas, así como la necesidad de declarar las provisiones necesarias.

Derivado de lo anteriormente expuesto se deduce que en materia de contabilidad medioambiental y a pesar de los esfuerzos globales aún son insuficientes las iniciativas, sobre todo en lo referente al marco como modelos, procedimientos, etc. donde no son

explícitos los instrumentos normativos existentes. A juicio de la autora, existen brechas que son necesarias resolver para mejorar los criterios normativos.

Los avances en el campo de la contabilidad medioambiental en el mundo, son incipientes, a pesar de los esfuerzos desarrollados en el campo de la investigación por especialistas y por iniciativas de organismos asociados a estrategias y políticas ambientales, todavía son limitados los resultados, pues no se ha logrado un consenso para obtener un modelo contable que cubra estas atenciones. De ahí que surja la necesidad de elaborar procedimientos que busquen iniciativas al respecto.

A razón de la autora las brechas fundamentales están dadas por:

1. Las incongruencias terminológicas derivadas de inadecuadas interpretaciones en conceptos y términos técnicos, por ejemplo: la denominación de activos, pasivos y contingencias medioambientales.
2. El grado de avance de la normativa contable de diferentes países imposibilita un mismo ritmo de desarrollo y de inserción de las empresas en esta temática.
3. Continúa existiendo la tendencia de asumir la información medioambiental desde una perspectiva voluntaria, aspecto que entorpece el ámbito normativo de esta área.

De lo anterior se concluye que, dentro de las brechas expuestas, se le debe dar atención al grado de avance de la contabilidad en la gestión ambiental en las empresas del país, por cuanto el siguiente epígrafe se dedica a este particular.

Grado de avance de la contabilidad y la gestión ambiental de la empresa en Cuba.

La contabilidad tradicional difiere de la contabilidad ambiental, pues la primera mide resultados a partir del consumo humano de recursos de capital y la segunda se orienta hacia las medidas de protección al medio ambiente, pretende medir todos los recursos de capital natural comprometidos en el proceso productivo.

La contabilidad medioambiental tiene como objetivos principales: el reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional; la identificación separada de los costos e ingresos afines al medio

ambiente dentro de los sistemas contables convencionales; la toma de acciones para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional; el desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos; el desarrollo de nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas y para el cumplimiento de estos objetivos es necesario el compromiso de todos y cada uno de los grupos de intereses que son los encargados de ejercer presión en las grandes esferas del poder, quienes en último caso son los encargados de hacer obligatoria la aplicación del nuevo sistema contable.

Es consecuencia del ejercicio de la gestión, particularmente de la medioambiental que tiene como metas la protección y corrección del impacto al medio ambiente por acciones de la empresa.

De entrada, esta gestión medioambiental es considerada como una estrategia cultural y operativa de las empresas que mediante planes de acción específicos inserta valores medioambientales en la operación cotidiana. Este plan de acción enmarca el estilo de sustentabilidad que se practica, distinguiéndose estilos preventivos y correctivos.

Por tanto, el estilo de sustentabilidad habla de la interpretación de la responsabilidad medioambiental de la empresa reflejada en acciones presentes en el uso y protección de los recursos naturales, cuya misión es permitir operar con continuidad a las generaciones futuras.

Cuando la gestión medioambiental se formaliza en la estructura de la empresa el compromiso ambiental, es sólido y se integra de planes medioambientales específicos paralelos a otro tipo de gestión interna. Esta existencia formal soporta teóricamente la existencia de un sistema contable medioambiental.

Para llegar a esta visión ideal de la gestión medioambiental es necesario que la empresa tenga la capacidad para adaptar su estructura formal y ejercer controles sobre sus posibles causas de riesgo medioambiental. Sin embargo, esta capacidad de adaptación conforme Hannan y Freeman (1992) solo puede originarse en unidades

seleccionadas de la estructura de organización con características particulares para ajustar la estructura organizacional, o producir arreglos internos de inversión, de información, y redistribución de recursos, mediante acuerdos normativos internos.

El enfoque medioambiental se deriva del entendimiento de la empresa de sus relaciones de operación con sus insumos y con su entorno, a partir del uso de estrategias específicas medioambientales internas que adaptan, ajustan o afectan la estructura de la empresa, cuyos costos y beneficios son en razón de la adecuación de la estructura y los arreglos internos.

Cuba al igual que el resto de los países del tercer mundo, realiza esfuerzos para lograr una posición estable en el mercado internacional, algunas industrias como: la del petróleo, minería, metalurgia, y el turismo, han logrado la Certificación del Sistema de Gestión Ambiental (S.G.A) y otros trabajan para ello, requisito indispensable para comercializar un producto en el mercado internacional.

Algunas empresas en la búsqueda de la eficiencia y eficacia han comenzado un proceso de perfeccionamiento empresarial, en el cual se inserta el Sistema de Gestión Medioambiental (S.G. M), premisa para poder optar por la Certificación del Sistema de Gestión Ambiental.

La gestión ambiental juega un importante papel en las condiciones actuales para la comercialización de un producto, constituyendo un requisito la implantación de las Normas Internacionales de la familia ISO-14000.

A razón de la autora, la principal causa del retraso en la madurez de la implementación de los modelos y procedimientos teóricos contables con enfoque medioambiental es que en la actualidad la mayoría de las empresas siguen utilizando contabilidad tradicional. Además, se debe lograr la integración a través de un enfoque sistémico, entre la contabilidad y el sistema de gestión medioambiental.

Las leyes cubanas en materia ambiental establecen medidas adecuadas para la preservación del medio ambiente y los recursos naturales, pero se debe trabajar por

una mayor cultura ambiental social de dichas leyes con campaña de educación y concientización de los empresarios.

La problemática ambiental en el país debe ser una preocupación de todos los sectores, los cuales no pueden permanecer ajenos a los procesos de sensibilización y concientización que se vienen realizando en el ámbito mundial. No puede hablarse de calidad y abogar por “El desarrollo sostenible” si no se aborda de modo profundo y sistemático las estrategias tendientes a mitigar los impactos derivados de los procesos productivos, empresariales y sociales.

Desde el punto de vista contable es importante recapacitar, referente a los avances en materia de contabilidad medioambiental que en el país aún son incipientes y por tanto a pesar de los esfuerzos desarrollados en el campo de la investigación por parte de especialistas y por algunas iniciativas de organismos asociados a estrategias y políticas ambientales los resultados aún son limitados ya que no se ha logrado un consenso para obtener un procedimiento que pueda responder a estas expectativas. En ello han incidido factores entre los que se mencionan:

1. La disparidad de los criterios y acciones tendientes a una normativa por sectores.
2. La no existencia de una adecuada capacitación y cultura de empresarios y demás partícipes sobre esta temática.
3. La inexistencia de normativas nacionales por parte del Ministerio de Finanzas y Precios.

No obstante, y tomando como referencia la conceptualización y el estado del arte de la temática en Cuba se ha venido trabajando en algunas cuestiones, entre las que se destacan las siguientes:

1. Contexto empresarial donde se ubica la organización, por cuanto las características y el tratamiento ambiental difieren por sectores. Es indudable la diferencia en el tratamiento de los recursos medioambientales en empresas hoteleras, extractivas, termo energéticas, siderúrgicas entre otras.

2. Sistema contable en las empresas con adecuada organización donde los documentos básicos y elementales, como los estados financieros (Estado de Situación y Estado de Rendimiento Financiero), estén reflejando los hechos económicos en tiempo real.
3. Cultura empresarial mínima que logre concientizar a todos los involucrados en la necesidad de controlar los recursos medioambientales y su reflejo de forma fiel en los resultados globales de la empresa.
4. El proceso de implementación debe ser conocido y acogido por parte de clientes, proveedores, etc., pues son los que se convierten en los partícipes de este tipo de información.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que la mayoría de las entidades cubanas no introducen los análisis de la contabilidad medioambiental en su gestión anual, motivados por la no utilización de indicadores que les permita valorar, medir e informar los aspectos cuantitativos y cualitativos relacionados con estos costos. No analizarlos de manera diferenciada trae consigo que la alta gerencia no cuente con información cierta y actualizada para tomar decisiones encaminadas a la protección del medio ambiente.

Como se puede apreciar a nivel nacional se ha insistido en la necesidad de asumir criterios de contabilidad medioambiental, y específicamente en el sector objeto de investigación donde existe un cuerpo legal que sin dudas pudiera ser mejorado, en dependencia de las condiciones concretas y reales. No obstante, la autora considera que es imprescindible destacar algunas propuestas académicas con vistas a lograr consenso en torno a esta temática destacándose las siguientes investigaciones:

1. Aportes desarrollados por investigadores de las Universidades de Camagüey, Cienfuegos, y Granma, referente a la necesidad de configurar la normativa contable en empresas mineras, metalúrgicas, y siderúrgicas contaminantes.
2. Investigación asociada a la gestión de costos medioambientales para empresas del sector turístico, energético y siderúrgico.

3. Elaboración de programas de auditorías medioambientales en los sectores de la agricultura y la siderurgia.

Estas investigaciones no han encontrado todo su respaldo en el logro de su aplicabilidad de forma total en la actividad empresarial, de ahí la necesidad de continuar insistiendo en abordar desde la academia y hacia la práctica empresarial este tema, sobre todo en lo referente a la implementación de procedimientos y modelos contables para tales propósitos.

Las empresas cubanas, involucradas en el proceso de perfeccionamiento de su gestión, en busca de herramientas de control valiosas para la realización de auditorías internas contables medioambientales en la industria de la siderurgia, en el siguiente epígrafe se ofrece este particular.

1.3 Auditoría interna contable medioambiental como herramienta para la toma de decisiones en el contexto actual.

La contabilidad resulta una herramienta útil que contribuye a la necesidad de cuantificar, registrar e informar respecto a los recursos naturales, financieros, humanos, técnicos, de servicios, de comunicación, así como de costos y pasivos, todo ello relativo al medio ambiente. Por su parte la auditoría, como herramienta auxiliar, aporta el grado de certeza y credibilidad de los elementos descritos para constituirse en garante ante la propia entidad y la sociedad.

Para lograr compatibilizar el desarrollo económico y el respeto al medio ambiente del sector empresarial, la gestión ambiental debe estar incluida en la gestión global.

En Cuba, el medio ambiente constituye un nuevo factor estratégico que debe ser tomado en consideración en la planificación de las acciones a corto, medio y largo plazos y debe ser integrado en la gestión de la entidad lo que se establece en el Reglamento de la Ley No.107/2010 de la Contraloría General de la República (C.G.R) en su Capítulo IV DE LA AUDITORÍA, SECCIÓN TERCERA, De los tipos de auditoría, artículo 43, inciso g) define que la auditoría ambiental es el proceso para verificar el uso, administración, protección y preservación del medio ambiente y de los recursos

naturales con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y, cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse.

Es criterio de la autora ¿por qué la C.G. R declara un concepto de auditoría ambiental como lo dispone en su Ley No. 107/2009 desde la tecnología y el conocimiento social y no se tiene en cuenta la planificación, el registro, el cálculo, el análisis y control de todos los hechos enfocados al medio ambiente ?

Es una evaluación hacia su interior lo que permite obtener información objetiva y evidente de cómo marcha la situación contable medioambiental y contribuye a una mayor conciencia ambientalista. Al mismo tiempo, abarca las tareas de búsqueda de información y recolección de datos, las visitas y reuniones, la toma de muestras y el balance de materiales; su objetivo fundamental es recoger información suficiente, fiable, relevante y útil.

El sistema de gestión ambiental, la contabilidad y la auditoría contable medioambiental, como herramienta para el diseño de un procedimiento de auditoría interna contable medioambiental.

La relación entre el sistema de gestión ambiental, la contabilidad y la auditoría con enfoque medioambiental promueve la aceptación de un enfoque de control cuando se desarrolla, implementa y mejora la eficacia de un procedimiento, para aumentar la satisfacción del cliente mediante el cumplimiento de sus expectativas o sus exigencias.

Estos procedimientos que se diseñan se deben sustentar en tres elementos básicos para el desempeño contable medioambiental:

1. la auto evaluación,
2. el enfoque del cliente interno (los auditores en su relación con el socio y con los supervisores) y
3. el enfoque del cliente externo (el receptor que puede ver la auditoría por cualquier índole).

A partir de estos elementos se considera también la necesidad de establecer criterios medibles que posibiliten comparaciones históricas y transversales de los resultados y que brinden información sobre la intensidad en la manifestación del cumplimiento de las normas y principios. En consecuencia, la evaluación del desempeño contable medioambiental se realiza a partir de medir, (a través de índices e indicadores) si se detectan las dificultades existentes con respecto al cumplimiento de las normas y principios.

Los procedimientos se deben diseñar para examinar los procesos y subprocesos de mejora en el cual se incluye la relación con la gestión ambiental, donde se observa cómo se aplica y se manifiesta dicha mejora, ya que es una aproximación acertada a la ventaja competitiva sostenible, por lo que se exponen a continuación las conexiones con el procedimiento para ejecutar auditorías internas contables medioambientales:

1. La mejora contable medioambiental se logra mediante la efectividad en la ejecución de los procesos y subprocesos con ella relacionados, aspecto que impregna toda la filosofía al procedimiento.
2. El análisis de los procesos y subprocesos por el sistema de gestión ambiental permite revelar con exactitud las áreas problemáticas de la empresa, las más necesitadas de acciones correctoras desde el punto de vista contable medioambiental para lograr su ejecución.
3. El análisis mediante los procesos y subprocesos permite reducir los recursos superfluos consumidos en la ejecución de aquellos capaces de generar valor añadido en materia medioambiental.

Se alcanza una gestión medioambiental óptima en el desarrollo de acciones preventivas con la finalidad de no incurrir en errores. También se fomentan las acciones de evaluación, se detectan errores y se evitan litigios.

La propuesta del diseño del procedimiento para la ejecución de auditorías internas contables medioambientales permite a la organización obtener información, definida y

oportuna, tributando a la contabilidad y al sistema de gestión y dirección empresarial por lo que constituye una eficaz herramienta de control para la toma de decisiones.

La autora sostiene el criterio de que el procedimiento propuesto que se diseña ayuda a la organización a reducir los costos asociados a desechos y emisiones, que por tanto, mejora su desempeño ambiental y contribuye al desarrollo sostenible por lo que se trata de un estándar de gran valor para realizar la vinculación entre la contabilidad, la auditoría y el medio ambiente, necesaria para las empresas actuales.

Según lo dispuesto en la Ley No. 107/2009, título 1, capítulo 1, artículo 11 se define el concepto de **auditoría** como proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

Para buscar una definición legal de auditoría ambiental, en el ámbito internacional, se procedió a efectuar una consulta a diferentes fuentes de información y posteriormente, a elaborar un análisis estructurado de los principales componentes y alcances de las definiciones encontradas, para el efecto, se hicieron búsquedas en Internet, las que conllevan a los mismos objetivos, que más adelante se citan:

La auditoría medioambiental surge como resultado de la creciente preocupación acerca de la problemática medioambiental y del papel asumido por las empresas en cuanto a la responsabilidad que les concierne. Se trata de una herramienta poderosa, capaz de evaluar y sentar las bases de una política cuidadosa con el medio ambiente, que tenga en cuenta el entorno que rodea a las industrias.

Representan y certifican la garantía de que se realiza una buena gestión de las variables medioambientales en las empresas. La mejor garantía de calidad, seguridad y productividad de una empresa se centra en una buena gestión, en su sentido más amplio y, en el caso de la auditoría medioambiental, constituye un instrumento básico para la gestión medioambiental de la empresa.

En la actualidad se discute entre los profesionales de la auditoría medioambiental e industrial acerca de los objetivos y estrategias destinados a prestar información sobre el grado de cumplimiento de las normas sobre medio ambiente y sobre sus riesgos. Lo cierto es que los informes existentes demuestran que la información proporcionada por las empresas sobre cuál es su grado de respeto por el medio ambiente puede desempeñar un papel importante no sólo para la propia empresa sino también para todos los que se interesan por ella. Para muchas empresas la auditoría medioambiental se coloca entre los instrumentos que evalúan y valoran su gestión y representa una aportación importante a la hora de considerar su estado.

El concepto está íntimamente ligado al de sistema de gestión ambiental y de calidad. Este podría ser definido como “una estructura organizativa, planificadora de las actividades, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para desarrollar, implantar, llevar a efecto y mantener al día la política medioambiental de una empresa” (ISO 14001:2004) Por lo tanto, la auditoría a los sistemas es una herramienta básica para la gestión ambiental de una empresa, sea esta pública o privada.

El éxito de la implantación de un sistema de gestión medio-ambiental, dependerá entre otros factores, del establecimiento de políticas y objetivos adecuados y coherentes de que se instrumente una buena comunicación que alcance a todas las esferas de la empresa y estimule la participación todos los trabajadores, de la creación de responsabilidades para cada uno de los miembros implicados y la utilización de la auditoría medioambiental como mecanismo de control que asegure a los responsables el cumplimiento de la política y objetivos establecidos y la idoneidad del sistema implantado, por lo que es de suma importancia su proceso en el contexto de la auditoría integral.

Hoy la gestión medioambiental está en vías de transformarse y acabará por constituirse en una función independiente que tendrá que repartir sus prioridades con todos los procesos de la empresa hasta garantizar su integralidad. La auditoría medioambiental está, además, siendo influida por un cuarto factor: la creciente

confianza de los directivos en la utilidad de esta disciplina como instrumento de medida que valora, ayuda a cambiar y a mejorar la actuación, según criterio de la autora de la investigación.

En cierto modo, la auditoría medioambiental viene a cerrar un ciclo completo: fue la industria la primera que sintió la necesidad de prever los aspectos ambientales de sus operaciones y ahora es también ella la que espera que la auditoría desempeñe un papel importante en la próxima fase de gestión medioambiental.

Las industrias al auditarse tienen como fin primordial, hacer una reconsideración al tratamiento, cuidado y mejora de sus procesos productivos, lo que les permite, mostrar el grado de cumplimiento de la normativa, en especial la medioambiental, tratando de ir más allá de los meros aspectos reglamentados para poder incursionar en nuevos mercados. A través de implantar la programación de acciones para el cuidado, minimizar riesgos de modificación al entorno, a los individuos y sus bienes y evitar emisiones, derrames, pérdidas, etc., por medio del manejo adecuado de sus bienes y del ahorro sustancial que logren de las materias primas que usan en productos terminados cada más eficientes y sustentables.

Como respuesta, muchas empresas que desarrollan actividades con tendencia a la contaminación (industria petrolera, minera, alimenticia, farmacéutica, siderúrgica, química, textil, curtidoras, entre otras) han establecido políticas y estándares de calidad ambiental, utilizando esos esfuerzos internos en la formación de una imagen publicitaria, que las sitúe en la preferencia del público, cada día más concientizado de la protección y restauración del medio ambiente. Ello se encuadra dentro del concepto de responsabilidad social de la empresa, es decir de las relaciones de la misma con sus integrantes, otros entes, el estado y la comunidad en general; a razón de la autora coincide al entender que esa responsabilidad social de la empresa deriva en la obligación de informar debidamente a los diferentes usuarios de las actividades con impacto ambiental inmediato o futuro.

Así para analizar los riesgos medioambientales que pudiera generar el desempeño de una actividad y evaluar su impacto, se desarrollan auditorías medioambientales

con objeto de formular programas que permitan cumplir con legislación vigente sobre estos temas en cada país, sector de actividad, región, etc.

Las empresas que desean conocer y analizar su situación respecto al medio ambiente realizan auditorías de este tipo, ya sean internas, efectuadas por la propia empresa o externas, solicitadas a organizaciones especializadas. **(Ríos Gual: 2006)**

El reglamento de la Unión Europea N° 1836/93 define la Auditoría Ambiental como: "Un instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficiencia de la organización, el sistema de gestión y procedimientos destinados a la protección del medio ambiente, y que tiene por objeto: Facilitar control, por parte de la dirección, de las prácticas que pueden incidir sobre el medio ambiente y evaluar su adecuación a las políticas ambientales de la empresa". **(Gaviño 1999).**

"La Auditoría Ambiental constituye una herramienta de la dirección superior que consiste en una evaluación sistemática y objetiva de cuán satisfactorio es el desempeño ambiental de la organización, de su dirección, de su sistema y productos con miras a salvaguardar al ambiente" (Prando, 1996)

"La Auditoría Ambiental es una revisión sistemática de las instalaciones, operaciones, procedimientos a través de documentos y entrevistas personales que ayudan a revelar el cumplimiento legal, (regulatorio o político), el estado de riesgo, (todos los eventos para la comunidad, el medio ambiente o los empleados) y las practicas de administración de las instalaciones sometidas a la auditoría".(Procuraduría Federal de Protección al ambiente de México, 1996).

La Serie de Normas ISO 14010: 1997 sostiene que se define como proceso de verificación sistemático y documentado a efectos de obtener y evaluar objetivamente la evidencia de auditoría que permita determinar, si las actividades, eventos, condiciones, sistemas de gestión, especificados con respecto al ambiente o información acerca de los temas, conforman los criterios de auditoría y comunicar los resultados de este proceso al cliente".

Aunque cada autor la define a su manera, se puede concluir que en cada definición se aborda sin lugar a dudas, el objetivo del proceso de auditoría ambiental en la contribución de mejorar la calidad ambiental y hay consenso respecto a su función como procedimiento de evaluación y verificación sistemática y periódica.

En las Normas ISO 140001 queda recogido y sintetizado el concepto de auditoría del sistema de gestión ambiental como proceso de verificación sistemático y documentado, para obtener y evaluar objetivamente una evidencia con la cual determinar si el sistema de gestión ambiental de la organización está conforme con los criterios de auditoría del sistema de gestión ambiental establecidos por la organización y comunicar los resultados de este proceso a la gerencia.

En cualquier ámbito, la auditoría ambiental es un instrumento de evaluación y mejora ambiental. Hacer una auditoría ambiental es, pues, emprender un proceso voluntario de auto evaluación que permite reflexionar sobre la propia práctica e identificar maneras de introducir mejoras en el entorno más inmediato. Además, una auditoría ambiental permite a cualquier organización conocer el grado de cumplimiento con las obligaciones legales en materia medioambiental derivadas de su actividad, así como el estado de la organización para la toma de decisiones estratégicas como puede ser la implantación de un sistema de gestión ambiental.

Al estudiar la práctica empresarial contemporánea se constata que la preservación, conservación y protección del medio ambiente exige una política clara y un compromiso firme por parte de la empresa, teniendo en cuenta que desde hace muchos años, este ha pasado a ser un elemento determinante de su competitividad, más allá de la lectura ética y legal que pueda realizarse del tema.

De ahí que de una forma u otra, las empresas en el mundo han incorporado sistemas de gestión ambiental de forma integrada a sus modelos de administración, que les permite generar una mejor posición en el mercado, perfeccionándose los diferentes mecanismos que garantizan que esta satisfaga las expectativas del entorno con el que interactúa.

Teniéndose en cuenta lo anteriormente expuesto se puede afirmar y resumir que entonces la auditoría ambiental constituye una herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del funcionamiento de la organización desde el punto de vista ambiental, toda vez que prevé la implantación de gestión, así como los equipos de control necesarios con el objeto de facilitar el control de la gestión de las prácticas medioambientales y declarar el cumplimiento de la política de la organización de acuerdo con la normativa medioambiental, según criterio de la autora.

Conclusiones del Capítulo:

1. El referente teórico analizado permite considerar que existen brechas importantes asociadas al tratamiento terminológico de la información contable medioambiental lo cual repercute en que los avances en esta área continúen siendo limitados.
2. En el contexto cubano aún son insuficientes los resultados asociados a esta problemática, pese a que por parte de organismos reguladores se infieren algunos aspectos relacionados con la misma. Se precisa trabajar con mayor énfasis en lo relacionado con el registro contable y análisis de las partidas medioambientales.
3. La industria metalúrgica no está ajena a este fenómeno, donde aún cuando existen una serie de legislaciones vigentes, es muy limitado el tratamiento contable de las partidas medioambientales, lo cual infiere la necesidad de que el sector pueda dar saltos cualitativos máxime cuando sus producciones ocupan un lugar importante dentro del mercado de competencia en Cuba y el mundo.
4. La auditoría interna contable medioambiental es una herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de cómo la empresa cumple con el propósito de salvaguardar el medio ambiente, por una parte y por la otra, cómo planifica, registra, analiza y controla los recursos necesarios para la prevención, evaluación, mitigación, fallo y/o rehabilitación del medio ambiente, tanto internas como externas de la empresa.