

## **CAPÍTULO I: LA CONTABILIDAD FINANCIERA MEDIOAMBIENTAL Y LA AUDITORÍA. ACTUALIDAD Y DESARROLLO.**

Este capítulo tiene como objetivo identificar los fundamentos teórico-metodológicos mediante el análisis y la crítica en torno a la cultura sobre la contabilidad financiera y la auditoría con enfoque medioambiental, que demuestra la necesidad de evaluar económicamente los impactos medioambientales que ocasionan las organizaciones en su proceso de producción y/o de servicio en el cumplimiento de su encargo u objeto estatal

### **1.1 Evolución y conceptualización de la contabilidad financiera medioambiental**

La contabilidad es una ciencia empírica, social y económica, con un importante componente normativo, que se encarga del estudio de la realidad económica. Para ello, es capaz de proporcionar información acerca de esa realidad lo más relevante, fiable, rigurosa, comprensible y fielmente posible, teniendo en cuenta las necesidades específicas de todos aquellos usuarios que tienen derecho razonable a esa información. Al respecto, autores como Larrinaga, (2007) y Llull, (2010) se refieren a la importancia de asumir criterios en cuanto a la racionalidad de esta información, asociados a la actividad medioambiental.

En tal sentido, la contabilidad debe tener la capacidad de aglutinar información de tipo relevante sobre los hechos económicos, de manera tal que pueda ser utilizada de forma rápida y oportuna por los usuarios. Con esta perspectiva, desde la década de los 70 hasta la fecha, surge como una necesidad imperiosa para las empresas, accionistas y proveedores una nueva área de interés: la contabilidad financiera medioambiental. Sobre este campo, y relacionado con el concepto, existen congruencias y discrepancias, como se expone a continuación:

Tabla 1. Criterios de autores analizados sobre la contabilidad financiera medioambiental

<b>Autores</b>	<b>Conceptualización</b>	<b>Limitaciones teóricas</b>
Carlos Larrinaga (2002)	Una parte que brinda información de tipo cuantitativa asociada a activos, pasivos y contingencias medioambientales.	No define los conceptos asociados a los ingresos, gastos y patrimonios medioambientales.

<b>Autores</b>	<b>Conceptualización</b>	<b>Limitaciones teóricas</b>
Antoni Llull Gilet (2002)	La capacidad para brindar información relevante asociada al recurso ambiental, de manera tal que pueda ser percibida por clientes y competidores.	No se fundamenta a que tipo de información relevante se refiere y de que forma es percibida por los clientes.
José Mariano Moneva (2003)	Brinda información contable relevante de aspectos medioambientales de una empresa.	No refiere que tipo de información contable.
Luisa Fronti (2006)	Es un área que se encarga de proveer información relevante asociada a aspectos medioambientales en la empresa.	No fija las fronteras entre contabilidad financiera y de gestión medioambiental.
Gray y Bibbintong (2007)	La capacidad de emitir información contable de las actividades medioambientales de una empresa.	No especifica los límites del tipo de información contable medioambiental a emitir.

Fuente: Elaboración propia a partir de la bibliografía consultada.

Como se aprecia y pese a las limitaciones teóricas, coexisten criterios similares sobre el particular. No obstante, la autora de la presente investigación considera la contabilidad financiera medioambiental como aquella parte del sistema contable que tiene el propósito de brindar información sobre el impacto financiero de aspectos medioambientales, a través de los estados financieros; también incluye información específica en aspectos financieros de la actuación medioambiental de la empresa, relacionadas con activos, pasivos, capital, gastos, ingresos e inversiones medioambientales.

La contabilidad financiera medioambiental en su evolución ha transitado por diferentes períodos, como los siguientes:

**Primer período (1971 – 1980)** La contabilidad social y medioambiental aparece mucho menos delimitada de lo que se encuentra hoy, con primacía de los aspectos sociales sobre los medioambientales; abundan los trabajos empíricos dedicados a analizar la calidad y cantidad de información social publicada por las empresas, con un enfoque descriptivo, Larrinaga, (2002).

**Segundo período (1981-1990)** Se produce una progresiva especialización dentro de la contabilidad social y medioambiental, por lo que los aspectos sociales generan abundante literatura en torno a los estados de valor añadido y los informes sobre los empleados Lull, (2003).

La preocupación por los aspectos medioambientales cobra preponderancia sobre los sociales a partir de la segunda mitad de la década; sin embargo, no se producen grandes avances en la valoración de las externalidades ni en su internalización. La investigación empírica es menos descriptiva y deviene 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. Los modelos normativos, tan en boga en el período anterior, están ausentes en este, aunque en su lugar se produce un profundo debate conceptual sobre el papel de la contabilidad en la información social y medioambiental Carrasco, (1995).

Hacia finales de la década se producen aportes fundamentales en el campo de la economía ambiental, presentándose los últimos estudios sobre este tema, que darán sus frutos en el período siguiente.

**Tercer período (1991- 2000)** Se caracteriza por una clara preponderancia de la contabilidad medioambiental sobre la de contenido social, en total sintonía con la fuerte concienciación internacional sobre los problemas medioambientales Garcia Fronti, (2006).

La aparición en la segunda mitad de la década y, con fuerza notable, de los sistemas estandarizados de gestión y auditoría medioambiental (EMAS, ISO 14000) no ha tenido todavía el reflejo que merece en la literatura contable, Lull, (2003).

**Cuarto período (2000 hasta la actualidad)** Se produce un acercamiento a la normativa contable medioambiental, expresado a través de las normas internacionales de información financiera, apareciendo las siguientes: Larrinaga, (2002).

NIIF 1: Presentación de Estados Financieros: se aconseja a las empresas que presenten informes medioambientales, siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios a tomar decisiones económicas.

NIIF 16: Propiedades, planta y equipos: algunos elementos que componen las propiedades, plantas y equipos, pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales.

NIIF 36: Deterioro del valor de los activos: importe recuperable de los activos.

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.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, esta autora considera que los avances en materia de contabilidad financiera medioambiental en el mundo aún son incipientes, por cuanto 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, y no se ha logrado un consenso para obtener una normativa técnica contable que permita asignaciones cuantitativas a los impactos ambientales así como la inexistencia de un Plan de Cuenta ambiental en las organizaciones que puedan medir económicamente, esta variable, no estando Cuba exenta de esta problemática. De ahí, que surja la necesidad de elaborar instrumentos contables (normas, procedimientos) que puedan buscar alternativas al respecto.

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

- No haberse logrado un consenso generalizador en cuanto a terminologías que difieren por países y zonas geográficas.
- Cada país, organización y rama productiva tiene sus particularidades en la normativa contable.

- Las iniciativas de asociaciones contables y organismos reguladores nacionales al respecto, son escasas.
- No contar con normativas para la ejecución de auditorías contables medioambientales.

Lo anteriormente expuesto presupone que la auditoría contable medioambiental debe desempeñar un papel importante para cubrir tales expectativas, por ello el epígrafe siguiente está dedicado a analizar el carácter obligatorio de esta auditoría.

### **1.2 La auditoría, su avance hacia la auditoría medioambiental**

Al evaluar los antecedentes de la actividad de auditoría, se toman como referentes los trabajos de Báez [2002], del Toro y Otros [2004], todos enfocan de disímiles maneras los antecedentes del desarrollo de la actividad de auditoría, Báez levemente hace mención a las técnicas de observación y confirmación, asociadas a los Inventarios y a las cuentas por cobrar respectivamente, y Holmes [1945], se circunscribe a sus fines y clases.

Prácticamente desde que los propietarios asignaron a otra persona la administración de sus bienes, existe la auditoría, lo que hacía que esta fuera en esencia un control contra el desfalco y el incumplimiento de las normas establecidas por el propietario, el Estado u otros.

Como consecuencia del desarrollo producido por la Revolución Industrial del siglo XIX surge, como elemento de control financiero y análisis. La primera asociación de auditores se crea en el año 1851 en la ciudad de Venecia en Italia, luego en ese mismo siglo se suscitaron eventos que facilitaron el desarrollo de la profesión, así en 1862 es reconocida la auditoría como profesión por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas pero no es hasta 1900 que se plantea como objetivo la detección del fraude; pasando en la primera mitad del siglo XX a dictaminar Estados Financieros con el fin de evaluar si las empresas brindaban la realidad de su situación financiera; en 1867 se aprobó en Francia la Ley de Sociedades que reconocía al Comisario de Cuentas o Auditor.

En Inglaterra en 1879 se adoptó la obligación de ejecutar auditorías independientes a los bancos, en 1880 se legalizó en Inglaterra el título de Chartered Accountants o

Contadores Autorizados o Certificados, en 1882 se incluyó en Italia en el Código de Comercio la función de los auditores y en 1896 el Estado de New York había designado como contadores públicos certificados a aquellas personas que habían cumplido las regulaciones estatales en cuanto a la educación, entrenamiento y experiencia adecuados para ejecutar las funciones de Auditor.

Hacia fines del siglo XIX e inicios del siglo XX, se trasladaron hacia los Estados Unidos de Norte América muchos auditores ingleses que venían a auditar-revisar los diferentes intereses en este país de las compañías inglesas, dando así lugar al desarrollo de la profesión en Norte América, habiéndose creado en los primeros años de ese siglo el American Institute of Accountants (Instituto Americano de Contadores).

Es oportuno considerar que las actividades de auditoría y contabilidad que se realizaban en este período no estaban acogidas a Normas de Auditoría o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

### **La auditoría en Cuba**

Los antecedentes históricos de la Auditoría en Cuba, tienen su punto de partida en la época republicana y la autora consideró agruparla en tres épocas, las que se describen a continuación:

**Primera época Colonial - Republicana (1909-1958):** Se desarrollan auditorías para identificar los resultados obtenidos y determinar el importe correcto del impuesto a pagar al gobierno español. Estas respondían a los intereses de España.

Se establece además la auditoría financiera, que respondía a los intereses de casas matrices norteamericanas y se realizaban por firmas de auditores independientes que tenían, entre otras funciones, las de hacer auditorías fiscales y auditorías internas, todo esto en los inicios de la República, época donde también surge el Ministerio de Hacienda, creado por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo de 1909, que da inicio a la función fiscalizadora.

A fines de 1950, de acuerdo con lo establecido en la Constitución, se crea el Tribunal de Cuentas, con las funciones de fiscalizar el patrimonio, los ingresos y los gastos del Estado, la ejecución de los Presupuestos del Estado a todos los niveles así como,

asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones.

Se emite en junio de 1956, por el entonces Colegio de Contadores Públicos de Cuba, el Boletín No. 2, publicado en febrero de 1959, denominado “Principios Básicos que Rigen la Intervención de Estados Financieros” que presentaba además las normas aprobadas.

**Segunda época [1959-1990]:** Con el triunfo de la Revolución, el 1ro de enero de 1959, comienza un cambio en la estructura socio-económica del país, lo que condujo a una acelerada transformación en la organización del aparato estatal.

La práctica de la auditoría en los primeros años del proceso revolucionario fue muy endeble y se ejecutó por auditores del Ministerio de Hacienda y del Banco Nacional aplicando programas de efectivo y de cuentas, en las empresas y centros intervenidos por el Tribunal de Cuentas. El Tribunal de Cuentas cesó sus funciones en diciembre de 1960.

En esta época se disminuyó drásticamente la enseñanza de la contabilidad y la auditoría en las universidades del país, así como en los centros tecnológicos de nivel medio.

En 1961 se promulgó la Ley 943 de Comprobación de Gastos del Estado y se creó en el Ministerio de Hacienda, la Dirección de Comprobación, encargada de cumplir las funciones de fiscalización, el Comandante Ernesto Che Guevara creó un fuerte aparato de auditoría y lo utilizó como instrumento de dirección para comprobar un gran número de entidades; constituyéndose también Unidades de Auditoría.

Mediante la Ley 1323 de 1976, se crea el Comité Estatal de Finanzas, que incluye una Dirección de Comprobación y cumple la función rectora en materia de Auditoría Estatal.

**Época actual [1990 hasta la fecha]:** En el año 1990 al firmarse los contratos con las entidades extranjeras LTI y Sol Meliá y en 1991 con la firma española OASIS, para la administración de varios hoteles en Varadero se manifestó la necesidad de la auditoría de los Estados Financieros de las administraciones extranjeras de los hoteles por firmas de auditoría independientes, ya que los contratos de administración exigían ese requisito para la liquidación de los resultados de cada año fiscal y el cumplimiento de las obligaciones de la administración establecidas en el contrato.

Es así como el 31 de diciembre de 1991 y de 1992 se realizan las primeras auditorías de Estados Financieros con emisión de Dictamen, con auditores cubanos en firmas de auditores independientes, las primeras (Hoteles Sol Palmeras y Tuxpan) como Bufete Internacional y las posteriores (Hoteles Bellavista, Atabey, Siboney, Cuatro Palmas, Internacional y Cayo Largo del Sur) como Centro Internacional de La Habana.

En 1995 se crea la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios mediante el Acuerdo No. 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, así como las que, en virtud de la legislación específica sobre auditoría, le estaban dadas a dicho organismo.

La mencionada Oficina desarrolló las funciones a ella asignada hasta el 25 de abril del 2001, en que por el Decreto Ley 219 se crea el Ministerio de Auditoría y Control como un Organismo de la Administración Central del Estado, encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la Política del Estado y del gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental; así como para regular, organizar, dirigir y controlar, metodológicamente, el Sistema Nacional de Auditoría.

Este Ministerio funciona hasta el día 1ro de agosto de 2009, en que la Asamblea Nacional del Poder Popular deja constituida a través de la Ley No. 107 la Contraloría General de la República de Cuba con el objetivo y misión fundamental de auxiliar a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno; en razón a ello propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico – administrativo, una vez aprobada, dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, así como, dirigir metodológicamente y supervisar el Sistema Nacional de Auditoría; ejecutar las acciones que considere necesarias con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público; prevenir y luchar contra la corrupción.

Actualmente la auditoría en Cuba ha dejado de evaluar solamente la actividad contable, en los últimos años ha traspasado el límite de la revisión de cuentas y de control interno. En la actualidad se desarrollan en el país las verificaciones fiscales, el análisis

de la gestión y los dictámenes financieros en las nuevas asociaciones económicas con capital extranjero; asimismo, la auditoría interna se profundiza y se perfecciona, asumiendo un papel importante dentro del conjunto de cambios económicos a nivel empresarial.

En Cuba, los auditores estuvieron afiliados al extinto Ministerio de Auditoría y Control (MAC), actualmente a la Contraloría General de la República, (CGR), a los Organismos de la Administración Central del Estado (OACE), a la Consultoría Económica S.A (CANEC), y de forma general, a la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANEC).

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 medioambiente, que tenga en cuenta el entorno que rodea a las industrias.

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 medioambiente realizan auditorías de este tipo, ya sean internas, efectuadas por la propia empresa o externas, solicitadas organizaciones especializadas.

La auditoría medioambiental se convierte entonces en un instrumento de gestión que garantiza el correcto funcionamiento de las políticas adoptadas sobre el medioambiente, proporcionando ventajas tanto a la propia empresa como al entorno natural en que esta se desenvuelve.

Como herramienta, resulta cada vez más imprescindible dentro de la gestión empresarial si se quiere asegurar que las actividades puestas en práctica por las empresas no contribuyan al deterioro sobre el medioambiente.

En muchos casos, la auditoría medioambiental resulta incluso de obligado cumplimiento dependiendo de la legislación vigente.

La auditoría debe saber conjugar el objetivo prioritario de la empresa, el de la obtención de beneficios, con el de protección del medioambiente.

El desarrollo económico sostenido de las organizaciones ha de ser compatible con la conservación del medioambiente y para ello es necesario lograr un equilibrio entre ambos.

Tal vez la principal diferencia entre otros tipos de auditorías de empresa se ha venido desarrollando a lo largo de la obra y la auditoría medioambiental, sea el carácter multidisciplinario de esta última, que permite aunar el esfuerzo de gran cantidad de profesionales, entre ellos juristas, técnicos y científicos. Los profesionales deben formar un equipo de trabajo que permita el estudio del impacto ambiental que provoca la empresa con objeto de que su organización y funcionamiento se ajusten a la normativa legal vigente. A grandes rasgos, las tareas que debe realizar este equipo son las de investigación preliminar, la evaluación posterior, el diagnóstico, el dictamen y proposiciones.

### **La auditoría ambiental en Cuba**

En Cuba, el medioambiente constituye un nuevo factor estratégico que debe ser tomado en consideración en la planificación de las acciones a corto, medio y largo plazo y debe ser integrado en la gestión de la entidad,

En las bibliografías y normativas legales revisadas por la autora, se corrobora que no se han diseñado directrices que verifiquen y controlen el registro de los hechos económicos con enfoque medioambiental, pues no se cuenta con una norma que establezca el procedimiento para la inserción de las cuentas medioambientales, ni el registro de los costos y gastos con enfoque medioambiental, solo se habla en el Decreto No. 281 del Consejo de Estado en su capítulo VIII Sistema de gestión ambiental, en el artículo No. 481: "La empresa, en el marco del programa de gestión ambiental, planifica los gastos asociados a las inversiones y a las labores de mantenimiento y rehabilitación requeridas para dar cumplimiento a los objetivos estratégicos ambientales propuestos.

Por otro lado, el artículo No.482 plantea que la empresa, para continuar determinando las oportunidades con vista a incrementar su eficiencia, analiza la reducción de los

gastos a partir del mejor aprovechamiento de los recursos empleados en los procesos productivos y de servicios (agua, materias primas, insumos, energía) y el reusó de los residuales y de los ingresos obtenidos por el reciclaje de residuales y por el incremento en la calidad de los productos.

En el Sistema de Gestión ambiental no se identifica un área especializada de contabilidad y finanzas para ofrecer información que permita establecer estrategias para la regulación y control en lo concerniente al sistema contable medioambiental y a la auditoría como herramienta de control de este para la toma de decisiones en los procesos de las organizaciones, las que en su desarrollo están obligadas a la protección del medioambiente. No es práctica muy habitual la verificación del tratamiento hacia las actividades medioambientales cuando se evalúa la economía, eficiencia y eficacia con que trabaja la administración.

### **1.3 La auditoría contable medioambiental como herramienta de control**

En primer lugar, hay que diferenciar entre la auditoría financiera cuya finalidad es verificar si las Cuentas Anuales expresan la Imagen Fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa y la auditoría medioambiental que tiene como finalidad acreditar el cumplimiento por parte de la empresa de la legislación medioambiental que le es aplicable.

Los principales riesgos que las empresas tienen relacionados con su comportamiento medioambiental son:

- Incumplimiento de la normativa legal que puede dar lugar a sanciones y multas.
- Riesgos por accidentes no cubiertos por los seguros.
- Pasivos por litigios y demandas.
- Viabilidad de la compañía y de productos y procesos.
- Inversiones necesarias para solucionar problemas.
- Publicidad negativa.
- Responsabilidad de los administradores.
- Pérdida sindical y del personal
- Cobrabilidad de créditos por el menor valor del activo que garantiza la deuda.

- Valor de las inversiones realizadas en filiales por su componente medioambiental.

De entre los riesgos anteriores unos afectan a la preparación de las Cuentas Anuales sobre las que los auditores expresan su opinión, otros a las ventajas, competitivas y operacionales, y otros a la responsabilidad de los administradores. Así tenemos

- Pasivos no reflejados en las cuentas anuales: Multas, sanciones y sentencias definitivas no liquidadas ni aseguradas.
- Contingencias por litigios y demandas no resueltas.
- Gestión continuada mostrada por los recursos financieros para realizar inversiones obligatorias, el cierre de actividades o procesos por parte de la Administración (Falta de licencia de actividades, permisos territoriales), así como la pérdida de mercado por no poder vender los productos. (Competencia desleal, pérdida cuota de mercado), por otro lado, los gastos necesarios para seguir realizando las actividades (Canon de vertidos, costo del gestor de residuos y saneamientos, planes de mantenimiento especial para cumplir con las exigencias del seguro, etc.).
- Provisiones de activo no realizadas, referidas a existencias que se convierten en obsoletas por requisitos legales, cambio de procesos, rechazo de la demanda, activos fijos con vidas útiles diferentes a las previstas por necesidades de sustitución o restricción en los procesos,

El área medioambiental es un área de riesgo global ya que es combinación de otros tres riesgos, a saber:

- Riesgo de que un saldo contable o tipo de transacción contenga errores significativos, antes de considerar la efectividad de los controles internos.
- Riesgo de que los controles internos no detecten o impidan los errores a tiempo.
- Riesgo de que el auditor no detecte los errores significativos en los estados financieros.

Y además existe riesgo por la posibilidad de que las empresas oculten o valoren a la baja provisiones y contingencias por lo que hay que determinar si la empresa está en riesgo inherente. Como señales de alerta estarían:

- Participaciones en operaciones de fusión o compraventa de empresas.

- Adquisición de parcelas a precio significativamente inferior al de mercado.
- Cancelación de operaciones de venta de inmovilizados, por la existencia de pasivos medioambientales no registrados.
- Venta parcial de activos.
- Realización de estimaciones sobre costes de limpiezas o reposición.
- Incumplimiento en el pago de cuotas hipotecarias que no acarreen el embargo de los bienes afectados. La causa sería no asumir costes medioambientales superiores al bien embargable.

Por lo tanto, como resumen, el informe de auditoría medioambiental tiene dos objetivos básicos:

a.- Un Objetivo general: Que persigue comprobar que todas las situaciones de naturaleza medioambiental están incluidas en las cuentas anuales, las cuales se han confeccionado conforme a principios y normas de contabilidad generalmente aceptados y que contienen toda la información necesaria y suficiente para su correcta comprensión e interpretación.

b.- Unos Objetivos específicos donde el auditor debe cerciorarse de: si la normativa medioambiental se cumple, así como las cuentas anuales reflejan los hechos significativos de esta naturaleza, los cuales están correctamente valorados, son presentados adecuadamente y guardan uniformidad, los acontecimientos posteriores al cierre que se hayan podido producir sobre esta materia están debidamente recogidos, así como las posibles responsabilidades están oportunamente cubiertas, también que los procedimientos de control interno son correctos y funcionan satisfactoriamente.

Otra cuestión importante a plantear es qué los resultados de estas auditorías van a ser puestos en manos del público, es decir en qué medida la empresa está dispuesta a proporcionar más información que la estrictamente obligatoria. Entre la información que podría ponerse en manos del público estaría:

- La calidad del entorno de trabajo, es decir la seguridad, moral y productividad de los trabajadores.
- El impacto sobre el entorno de: Los inputs utilizados, los procesos de producción y los sistemas de transporte.

- La eficiencia en el uso de los recursos naturales al transformarlos.
- La incorporación de avances tecnológicos y los logros habidos en este campo
- Y la evolución en los niveles de riesgos medioambientales.

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 medioambiente. 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. A continuación, se exponen definiciones acerca de la auditoría contable medioambiental:

**La Comisión Europea**, (1996) alega que es una herramienta gerencial que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva del desempeño de las organizaciones, gerencias y equipos (equipamientos) con el objetivo de prácticas medioambientales y evaluación del cumplimiento de directivas de la empresa o que contribuya a las exigencias de los organismos reguladores y normas aplicables.

**Según Malheiros Telma & María Marques - Brasil. (2002)** es un procedimiento ordenado que tiene por objetivos básicos el examen y evaluación, periódica u ocasional, de los aspectos legales, técnicos y administrativos relacionados con las actividades medioambientales de una empresa, como un instrumento de análisis de su desempeño ambiental y de las acciones relativas a esos aspectos.

La definición de auditoría, **de la Asociación Americana de Contabilidad (2002)** plantea que es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencias en relación con una afirmación verificable acerca de actividades y eventos para cerciorarse del grado de correspondencia entre la afirmación y los criterios establecidos y luego comunicar los resultados a los usuarios interesados.

Para lograr compatibilizar el desarrollo económico y el respeto al medioambiente del sector empresarial, la gestión medioambiental debe estar incluida en la gestión global. Existe diferencia entre la auditoría financiera, cuya finalidad es verificar si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, y de la situación financiera de la empresa y la auditoría contable medioambiental, que tiene como propósito confirmar el

cumplimiento por parte de la empresa de la legislación y el actuar contable medioambiental que le es aplicable.

**La Agencia de Protección Ambiental de Estados Unidos (2013)** define que...” La auditoría ambiental, se encamina a la captación, registro, reporte e informe de resultados...”. Asimismo, conforme a su acepción, ha sido definido como un proceso metodológico, sistemático, de revisión que implica una evaluación documentada, periódica y objetiva en las organizaciones...”.

En Cuba, el medioambiente 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.107/2011 de la Contraloría General de la República (CGR). En su Sección Tercera, TIPOS DE AUDITORÍA, artículo 43, inciso h) define que la auditoría ambiental es el proceso para verificar el uso, administración, protección y preservación del medioambiente 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.

Sostenemos el criterio que desde la ciencia contable que se va auditar por parte de la CGR, si las organizaciones no cuentan con un sistema informativo que planifique y controle los hechos económicos enfocados al medioambiente, pues estos costos y gastos se encuentran registrados en otros conceptos ordinarios de costos y gastos del sistema informativo contable existente. Si se carece en el estado financiero de la inserción de cuentas medioambientales y de la clasificación de los costos medioambientales, entonces como se podrá cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse, según declara el concepto dado por la Ley No.107/2011 de la CGR.

Esta autora es del criterio de que la auditoría contable medioambiental es un proceso de verificación, sistemático y documentado, con el fin de obtener y evaluar objetivamente la información, los registros, así como los hechos económicos medioambientales, que son verificables para determinar si el sistema contable

relacionado con el medioambiente guarda conformidad con los criterios de auditoría para comunicar los resultados de este proceso al cliente.

La auditoría 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 medioambiente, 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 medioambiente, tanto internas como externas de la empresa.

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.

La toma de conciencia de la responsabilidad ambiental por parte de las entidades en la ejecución de sus producciones o servicios, ha introducido la problemática del medioambiente en la toma de decisiones. De esta manera, los temas medioambientales se han convertido en algo imprescindible en el quehacer diario de las entidades.

La auditoría es una herramienta para el control del desempeño medioambiental, que nos proporciona el conocimiento de la gestión de la empresa enfocada al proceso de la mejora continua, en la que pueden ser incluidas las relacionadas con la gestión medioambiental, precisar dónde se está aplicando y cómo se manifiesta dicha mejora.

La información medioambiental desempeña un papel importante para cubrir tales expectativas; por ello el epígrafe siguiente está dedicado a analizar tales propósitos.

#### **1.4 La información medioambiental como recurso de la empresa. Su carácter voluntario u obligatorio**

La información medioambiental constituye uno de los elementos básicos para cubrir las expectativas de la empresa asociadas a esta problemática. De ahí, que asumiendo los criterios de Larrinaga (2002), se presente un marco conceptual de la misma con la

estructura siguiente:



Figura: 1 Esquema de marco conceptual para la información financiera medioambiental

Fuente: Elaboración propia a partir de la bibliografía consultada

El marco conceptual presupone que la evaluación de la actuación de las organizaciones en el ámbito medioambiental también debe basarse en unos criterios básicos de referencia, como los que proporciona un modelo lógico deductivo, por lo que se ha creído conveniente para el entendimiento del mismo presentar a continuación los elementos esenciales que debe contener una estructura de este tipo:

### **Entorno social y económico**

La información financiera medioambiental que publican las entidades se ve generalmente influenciada por el entorno socioeconómico en el que se encuentran inmersas. Esto explica importantes cambios que se han observado en los últimos años en dicha información, además de la presión mundial por la preservación del entorno y un desarrollo sostenible.

### **Objetivo**

Resulta incuestionable que la definición de los objetivos de la contabilidad financiera medioambiental está ligada a la necesidad informativa de los grupos de usuarios a las que va dirigida, por lo que el objetivo de la información financiera medioambiental es

permitir a la alta dirección de la entidad medir, evaluar, controlar y comunicar su actuación ambiental a lo largo del tiempo.

### **Usuarios**

La misma delimitación del objetivo de la contabilidad financiera medioambiental está ineludiblemente ligada a los agentes que utilizan dicha información. En este sentido, se ha ampliado el concepto de usuarios de la información financiera medioambiental, pues pasan los mismos a evaluar los impactos medioambientales como un elemento más de sus decisiones.

### **Hipótesis básicas**

Son grandes reglas que rigen la elaboración de la información financiera medioambiental. Acorde con un modelo lógico – deductivo de la contabilidad, es necesario el reconocimiento de las reglas fundamentales que rigen la elaboración de la información en congruencia con los objetivos establecidos

### **Cualidades de la información medioambiental**

Se refiere a las características que tendrá la información financiera medioambiental, la cual permitirá alcanzar el objetivo establecido para la contabilidad medioambiental.

En este aspecto, la autora de la presente investigación considera que debe hacerse referencia al carácter de esta información, es decir, voluntaria, involuntaria y obligatoria.

### **Elementos de la información medioambiental**

Desde el ámbito de la contabilidad medioambiental los elementos implicados en la información financiera medioambiental son: activo, pasivo, patrimonio, gastos e ingresos.

La información medioambiental es la preparación y provisión, por parte de la gerencia, de información destinada al consumo externo, sobre el estado y desempeño medioambiental de la organización. Esta información puede presentarse en un informe separado y distinguirse claramente de la contabilidad tradicional. Larrinaga, (2002)

La información suministrada por las empresas debe cumplir una serie de cualidades que le permitan alcanzar el objetivo establecido para la contabilidad financiera medioambiental. Estas características cualitativas operan como garantía de que las

normas que van a orientar la elaboración de la información controlan la relación entre la entidad informativa y los partícipes.

Las características cualitativas principales que se han establecido son: relevancia y fiabilidad. La relevancia estará condicionada por la capacidad de que este tipo de información ocupe un lugar preponderante dentro del sistema de información general de las empresas. La fiabilidad de esta información dependerá de la cantidad y la calidad de la misma.

Con respecto a la fiabilidad, depende de un conjunto de cualidades secundarias que son fundamentalmente las siguientes:

**Descripción válida de los hechos:** de manera que se realice de una forma lógica y objetiva

**Fondo:** supone informar de las actividades de acuerdo con la esencia medioambiental. No solo sobre las inversiones medioambientales, sino también sobre la diferencia entre las inversiones que se realizan como consecuencia de la política de la empresa y las que son consecuencia de renovaciones legales.

**Neutralidad:** elaboración de normas que estructuran los datos que se suministran para evitar que, por ejemplo, se confunda una sanción por daños ecológicos con un gasto medioambiental

**Integridad:** supone la comunicación no solo de los datos medioambientales positivos, sino también adversos, recogiendo efectos directos e indirectos de la actividad. Un desglose completo de las sanciones medioambientales puede permitir enjuiciar adecuadamente la actitud de la organización frente al medio ambiente.

**Prudencia:** este principio está vinculado al principio ecológico de precaución, que influye sobre la contabilidad financiera medioambiental prudente. En este sentido, la incertidumbre del entorno obliga a estimar riesgos y obligaciones medioambientales futuras; por tanto, la organización debe tener en cuenta el ciclo de vida de sus actividades para determinar sus resultados económicos actuales. LLull, (2003)

A criterio de la autora uno de los problemas que precisa más desarrollo es la adecuación de los elementos de los estados financieros tradicionales al hecho

medioambiental y la configuración de nuevos elementos propios de la información medioambiental.

Desde el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental, para los términos de activo, pasivo y gasto, las definiciones habitualmente utilizadas excluyen parte de la problemática medioambiental. Somos del criterio que existen las debilidades siguientes: En primer lugar, la definición de activo está vinculada a la obtención de beneficios económicos futuros. Sin embargo, no está claro que algunas inversiones en activos materiales medioambientales generen rendimiento para la entidad, aunque el costo social disminuya. Como resultado de la definición de activo, el tratamiento de los costos medioambientales tiende a realizarse de forma inadecuada, dado que una parte de ellos podría capitalizarse, aunque no produjesen ingresos.

Otro problema de los gastos medioambientales es su identificación y clasificación para su adecuada presentación en los estados financieros. La complejidad de dichos gastos influye en que se encuentren agrupados en otras partidas o se clasifiquen como ordinarios y extraordinarios.

En la definición de pasivo, basada en la percepción de sucesos de hechos pasados, se impide el reconocimiento de obligaciones futuras. En cuanto a los pasivos debería recogerse con mayor claridad la introducción de la obligación asumida por la empresa.

Los autores Herrada LLadó, (2006) y García Fronti, (2006) en sus investigaciones demuestra que las empresas suelen proporcionar información confusa, en el mejor de los casos, y engañosa, en el peor caso. Tampoco existe una correlación clara entre el suministro de información medioambiental y el resultado medioambiental de las empresas.

En el análisis del marco de la contabilidad financiera medioambiental, la consideración de este tipo de información significa la ampliación del objetivo tradicional de utilidad de la información contable.

Se reconoce que la contabilidad y el suministro de información medioambiental ha empezado a adquirir relevancia para las empresas porque la forma en que el resultado de las actuaciones medioambientales de una organización afecta a su salud financiera

es cada vez de mayor interés para los inversores, acreedores, gobierno y el público en general.

La integración de la información financiera y la medioambiental tiene los beneficios siguientes:

- a) Facilita la incorporación de información medioambiental en los informes financieros y la incorporación de información financiera en los informes medioambientales.
- b) Permite interrelacionar los informes financieros y medioambientales de forma efectiva.
- c) Permite proporcionar informes de sostenibilidad.
- d) Permite evaluar económicamente todo lo relacionado con el medioambiente.

La integración de estas informaciones es recomendable porque representan no solo una forma de incrementar la contabilidad de la información que la empresa suministra, sino también una forma de proporcionar la imagen fiel de la situación financiera y medioambiental de la empresa.

La contabilidad financiera medioambiental debe medir los recursos consumidos en la producción de bienes y servicios para el mercado y para la consecución del bienestar público y, además, debe medir los recursos futuros, de acuerdo con los convenios establecidos entre los administradores de los recursos y los responsables de la propiedad común.

Las organizaciones deben asumir mayores responsabilidades sociales teniendo presentes los efectos que tienen sus actividades en el entorno. Se amplía el concepto tradicional de responsabilidad social al integrarse las variables medioambientales en los sistemas de gestión implantados en ellas, de forma que dichos sistemas posibiliten tanto la determinación de unos objetivos medioambientales como las acciones encaminadas a la consecución de los mismos, estableciendo al respecto una complementariedad entre la gestión de los recursos humanos y la gestión del medio ambiente.

La posición que las organizaciones adopten respecto al medio ambiente en función de su grado de interrelación con el mismo, va a condicionar las necesidades de información para poder adoptar estrategias medioambientales integradas en la gestión

global de las mismas. Además, esa responsabilidad social también va a condicionar la cantidad y calidad de la información medioambiental que estén dispuestas a elaborar y presentar, de forma que se reflejen así los efectos de sus actividades en el entorno.

La responsabilidad social va a tener implicaciones tanto en el ámbito interno de la empresa como en sus relaciones con los agentes externos. Así, en el ámbito interno deben desarrollar sistemas de gestión y auditoría contables medioambientales, que permitan el desarrollo de políticas de acción encaminadas a la consecución de objetivos medioambientales concretos, mientras que desde el punto de vista externo deberán transmitir información a los agentes socioeconómicos relacionados con la organización, referente a cuál es la situación de la misma con respecto al medio ambiente. Esta doble responsabilidad implicará el establecimiento de un doble flujo de información.

### **Conclusiones Parciales**

- 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.
- La capacidad para asumir la información medioambiental con carácter voluntario u obligatorio estará en dependencia de factores, entre los que se destacan: la cultura empresarial, la disposición de las organizaciones de asumir criterios de sostenibilidad y también la conciencia y responsabilidad ante los impactos y daños medioambientales.
- En el contexto actual cubano, se necesita trabajar con mayor énfasis en el registro contable medioambiental, que facilite a los auditores contables evaluar esta problemática.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. Alarcón Leudo, G.A. (2013). Artículo. Contabilidad Ambiental: Su aporte a la protección y conservación medioambiental. Universidad Internacional Iberoamericana.
2. Alarcón Leudo, G.A y cols: Contabilidad ambiental: su aporte a la protección y conservación medioambiental.
3. Álvarez López J., B. I. (1996). La contabilidad de gestión medioambiental.
4. Angelaccio C, M. (2001). Aspectos Básicos de la Gestión Ambiental con Énfasis en Evaluación de Impacto Ambiental. Gestión Ambiental.
5. Archel, P. (2003). La divulgación de la información social y medioambiental de la gran empresa Española en el período 1994-1998; situación actual y perspectivas. Revista española de financiación y contabilidad. Vol. 32. No 117.
6. Archel, P. y Lizarraga, F. . (2001). Algunos determinantes de la información medioambiental divulgada por las empresas españolas cotizadas. Revista de contabilidad. Vol. 4. No 7.
7. Borrero Rivero, R.: Metodología de investigación. Las Tunas. Universidad Vladimir Ilich Lenin.
8. Cuba. Ley No 81 "Del Medio Ambiente", promulgada por la Asamblea Nacional del Poder Popular. Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria. La Habana. número 7. 11 de julio de 1997.
9. Cuba. Agencia del Medio Ambiente. Procedimientos para el Sistema de Gestión Ambiental Empresarial. Ministerio de Tecnología y Medio Ambiente. Ciudad de la Habana.
10. Cuba. Consejo de Estado. (1999). Decreto Ley No. 200 "De las contravenciones en materia de medio ambiente".
11. Chacón, Yamile. (2009). "Procedimiento para la gestión de los costos medioambientales en ACINOX Tunas" Tesis en opción al título académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin.

12. Belén Padín, M (2010) La auditoría ambiental y las normas ISO 14000. Foro Virtual de Contabilidad Social y Ambiental. ISSN 1851 - 8281, [www.econ.uba.ar/ceconta](http://www.econ.uba.ar/ceconta).
13. Bifaretti, M. C., & Sánchez, V. A. (2010). La Importancia de los Costos Ambientales en el Sistema de Información Contable.
14. Bojórquez-Tapia L. A. y García O. Auditoría Ambiental: Aspectos metodológicos de la Auditoría Ambiental.
15. Camacho Barreiro, A y Ariosa Roche, L. (1998). Diccionario de términos ambientales. Centro de Información, Gestión y Educación Ambiental, Ciudad Habana, 1998. Disponible en: <http://www.medioambiente>. Consultado: 29 de abril de 2014.
16. Cañizares Roig, M. La contabilidad ambiental: una visión desde la academia cubana. Revista de Contabilidad y Finanzas. Habana. RNPS 2139. ISSN 6061. Vol. 8 No. 2 Abril-Junio 2014. Disponible en [www.cofinhab.uh.cu/index.php/cofin/article/view/122\121](http://www.cofinhab.uh.cu/index.php/cofin/article/view/122\121) Consultado: 30 de abril del 2015.
17. Carrasco, F. (1995). Los límites de la Contabilidad: la cuestión medioambiental y la Contabilidad.
18. Castañón del valle, M. Valoración del daño ambiental. PNUMA. Ciudad de México. 2006.
19. Castellanos, M. (1996). Economía y Medio Ambiente: Enfoque, reflexiones y experiencias actuales. Editorial Academia. La Habana.
20. Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros. (2007). Decreto No. 281. Reglamento para la Implantación y Consolidación del Sistema de Dirección y Gestión Empresarial Estatal.
21. Conesa Déniz, A. (2006). El reconocimiento contable de los pasivos medioambientales en España. Revista internacional legis de contabilidad y auditoría. No 28. pág. 96-119.
22. Cuba. Consejo de Estado. (1976). Constitución de la República de Cuba.
23. Cuba. Contraloría General de la República. (2009). Ley No. 107/2009 Gaceta Oficial No. 29 Edición Ordinaria del 14 de agosto de 2009.

24. Cuba. Contraloría General de la República. (2010). Reglamento Ley No. 107/2009.
25. Cuba. Contraloría General de la República.(2011). Normas del Sistema de Control Interno. Resolución No. 60/2011. Gaceta Oficial No. 13 Edición Extraordinaria del 3 de marzo de 2011.
26. Cuba. Contraloría General de la República. (2012).Normas Cubanas de Auditoría. Resolución No. 340/2012. Gaceta Oficial No. 55 Edición Ordinaria del 27 de noviembre de 2012.
27. Cuba. Contraloría General de la República. (2013). Directrices Generales para la Realización de las Auditorías Ambientales.
28. Cuba. Contraloría General de la República. (2014). Taller Auditoría Ambiental.
29. Cuba. Contraloría General de la República.(2014). Informe de auditoría coordinada a los recursos hídricos.
30. Cuba. Contraloría General de la República. (2015). Taller Auditoría Ambiental.
31. Cuba. Ley No. 81 del Medio Ambiente. (1997). Gaceta Oficial de la República de Cuba. Edición Extraordinaria, La Habana, 11 de julio de 1997, Año XCV No. 7. Asamblea Nacional del Poder Popular.
32. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). Normas Cubanas de Información Financiera. Resolución 235 de 2005.
33. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). Modificaciones de las Normas Cubanas de Información Financiera. Resolución 294 de 2005. Finanzas al Día.
34. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución No. 369 del 9 de septiembre del 2013. Aprueba la Norma Específica de Contabilidad No. 5 Proformas de Estados Financieros para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario. Modificación No. 1. Publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria No. 59 del 26 de noviembre del 2013.
35. Cuba. UNE. (2001). Boletín Ambiental No. 1.
36. Cuba. UNE. (2001). Boletín Ambiental No. 2
37. Cuba. UNE. (2001). Boletín Ambiental No. 3

38. Cuba. UNE. (2002). Boletín Ambiental No. 4
39. Cuba. UNE. (2002). Boletín Ambiental No. 5
40. Cuba. UNE. (2002). Boletín Ambiental No. 6
41. Cuba. NC ISO 14011. Directrices para la auditorías ambientales.
42. Font Aranda, M. y Laurhce Nanda, M. La auditoría ambiental, una perspectiva global y nacional.
43. Freeport-McMoRan Copper & Gold Inc (2007): Políticas sobre Auditorías Ambientales adoptada por su Mesa Directiva.
44. Fundación Forúm Ambiental-Agencia Europea de Medio Ambiente. (1999). Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actividad ambiental de la empresa.
45. García Fronti, I. (2006). Contabilidad Ambiental un segmento del siglo XXI . Ed. Cooperativas.
46. García Fronti, I. (2006). Responsabilidad Social Empresarial. Informes sobre su cumplimiento.
47. Frontis, I. G. (2003). Marco conceptual de la información medioambiental. Revista ENFOQUES: CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN – Vol.2.
48. Gaitán J, C . (2003). Cuentas-Auditoría y Legislación Ambiental.
49. Gaviño, M. (1999). Módulo 3 Tema 2 Auditorías Ambientales.
50. Hernández Hernández, B. (2009). La auditoría medioambiental en el "Hotel Tunas" Tesis en opción al título académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin.
51. Herrada LLadó, T. (2006). Tesis Doctoral: Planificación de las Variables Medioambientales en Instalaciones Turísticas. Caso Trip Cayo Coco.
52. Herrerías Aristi, E. (2009). Panorama internacional y auditorías ambientales. Auditoría Ambiental.
53. International Accounting Standards Board (IASB). (2004). Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF 1). [En línea]. Disponible en:

[http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa\\_legal/nics/NIIF1.doc](http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/NIIF1.doc) [Consultado en octubre de 2010]

54. International Accounting Standards Board (IASB). (2004). Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16). [En línea]. Disponible en: [http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa\\_legal/nics/NIIF16.doc](http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/NIIF16.doc) [Consultado en octubre de 2010].
55. International Accounting Standards Board (IASB). (2004). Norma Internacional de Información Financiera 36 (NIIF 36). [En línea]. Disponible en: [http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa\\_legal/nics/NIIF36.doc](http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/NIIF36.doc) [Consultado en octubre de 2010].
56. International Accounting Standards Board (IASB). (2004). Norma Internacional de Información Financiera 37 (NIIF 37). [En línea]. Disponible en: [http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa\\_legal/nics/NIIF1.doc](http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/NIIF1.doc) [Consultado en octubre de 2010].
57. Lamorú Torres, P.A (2011). Procedimiento contable para el registro de las variables medioambientales en la industria del níquel de Cuba. Tesis en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Camagüey: Universidad Ignacio Agramonte y Loynaz
58. Larrinaga González, C. (2001). Informes de Sostenibilidad empresarial.
59. Larrinaga González, C. (2002). Regulación Contable de la Información Medioambiental. Normativa Española Internacional. Madrid.
60. Larrinaga González, C. (2002). Contabilidad empresarial e información medioambiental. Revista de Gestión Medioambiental, No.1.
61. Larrinaga González, C. (2007). Aspectos Ambientales y Socio económicos de la Actividad Minera.
62. Larrinaga González, C.(2008). Es la Contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Volumen 28, No. 101 , pp. 645-674.
63. Libro electrónico "Ciencias de la Tierra y del Medio Ambiente". Tema 15. Artículos Evaluación del impacto ambiental, Gestión medio ambiental en la empresa, Declaraciones y legislación.

64. López Toledo, M.R y Martínez Calderín, L [en línea] La empresa moderna, la auditoría de gestión y el medio ambiente. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Cienfuegos. ISSN: 2218-3620. Disponible en <http://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/download/269/133>: Consultado el 30 de abril 2015.
65. Llull Gilet, A. (2003). Contabilidad Medioambiental y desarrollo sostenible en el sector turístico.
66. Manual de Gestión Ambiental Capítulo 3 Auditoría Ambiental.
67. Menéndez Menéndez, M. y Navia Ruano, B. [en línea] Auditoría Ambiental en Varadero: alternativa de control de la gestión ambiental sostenible legislada a partir del 2013. Revista Retos Turísticos, Vol. 1 No. 2, 2013 Gestión Ambiental Sostenible. Disponible en <http://retos.mes.edu.cu/index.php/retojs/article/view/19/20>: Consultado: 30 de abril del 2015.
68. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: (ISSAI 5120): *Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad*.
69. Notas de Clase Tema: Auditoría Ambiental. Consultorio Contable Universidad EAFIT.
70. Naciones Unidas.(1972). Conferencia sobre el medio humano.
71. Naciones Unidas. (1992). Conferencia sobre medioambiente y desarrollo "Cumbre de la tierra"
72. Oliveira Feitosa, A.L. Artículo Auditoría ambiental. Requisitos Humanos para Implantação.
73. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores: (INTOSAI) WORKING GROUP ON ENVIRONMENTAL AUDITING: (2010) ANEXO R: Contabilidad Medio Ambiental: Estado Actual y las Opciones para las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
74. Ortiz Paniagua, M. L y Pelegrín Mesa, C. A. Investigación en Contabilidad Financiera Medioambiental en México 2013. Disponible en <http://retos.reduc.edu.cu/index.php/publicaciones-listado>: Consultado: el 30 de abril del 2015.

75. Pahlen Acuña, R. J.M y Campo A.M. [en línea] La contabilidad ambiental ineludible en la contabilidad financiera y gubernamental. Revista de la Facultad de Contabilidad y Finanzas ISSN 2073 6061. Disponible en <http://cofinhab.uh.cu/index.php/cofin/article/download/28/28>: Accesado el 30 de abril del 2015.
76. Partido Comunista de Cuba. (2011). Lineamientos de la Política Económica y Social del partido y la Revolución.
77. Partido Comunista de Cuba. (2012). Primera Conferencia Nacional. Objetivos de Trabajo.
78. Pelegrín Mesa, A. (2004). La Contabilidad y el Medio Ambiente Procedimientos para su evaluación y análisis desde la óptica de la gestión empresarial. Revista de la Universidad de Quetzacóatl México .
79. Pelegrín Mesa, A. (2009). La Contabilidad Medioambiental. Perspectivas de su desarrollo en Cuba. Revista AECA España , pp 125-138.
80. \_\_\_\_\_. (2014). La contabilidad financiera ambiental. Un análisis desde diferentes contextos. México: Editorial Universitaria.
81. Pelegrín Mesa, A y Lamorú Tórreres P. A [en línea] Reflexiones acerca del grado de avance de la Contabilidad Medioambiental en Cuba. Revista de la Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de La Habana. ISSN: 2073. Disponible en <http://www.cofinhab.uh.cu/index.php/cofin/article/view/1/1>. Consultado: 30 de abril 2015.
82. Pérez Montoya, E. R. (2013). [en línea] Intervención de la Ministra de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente de Cuba en el segmento de alto nivel de la décimo novena reunión de las partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Disponible en <http://www.medioambiente.cu>. Consultado el 29 de abril de 2014.
83. Peruyera Fernández, J. A. Auditoría Ambiental: Casos prácticos, certificación ambiental.
84. Rabanal- Arencibia, E.E (2013). [en línea] Diseño de un procedimiento contable para el registro de variables medioambientales. Anuario Facultad de Ciencias

Económicas y Empresariales, Universidad de Oriente, Santiago de Cuba, Cuba, Revista Electrónica AFCEE: ISSN: 2218-3639 Vol (4) enero 2013. Disponible en [ojs.uo.edu.cu/index.php/aeco/article/download/3589/3032](http://ojs.uo.edu.cu/index.php/aeco/article/download/3589/3032) Consultado el 30 de abril del 2015.

85. Razón social de la empresa. Procedimiento General-Auditorías Internas de Medio ambiente. Código PG-10.
86. República de Guatemala. Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales Acuerdo Gubernativo 63-2007 "Instrumento para mejorar la competitividad y orientar el desarrollo sostenible". Marzo 2007
87. Ríos Gual, J. (2006). Management & Empresa Título: Auditorías del medioambiente en el mundo empresarial, ISSN: 1885-1738.
88. Rodríguez Márquez, E.E. (2009). Diseño de Procedimiento para la integración de Cuentas Medioambientales en el Sistema Contable de ACINOX TUNAS. Tesis en opción al título académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin.
89. Rubio C, V. La gestión ambiental en la pequeña y mediana empresa.
90. Sánchez L, E. Auditorías Ambientales: II Curso Internacional de Aspectos Geológicos de Protección.
91. Sierra Lombardía, V. Metodología de la investigación científica. Universidad de Oriente. 1998.
92. Tabloide Universidad para todos. (2001). Introducción al conocimiento del Medio Ambiente.
93. Tabloide Universidad para todos.(2001). Biodiversidad.
94. Tabloide Universidad para todos.(2001). Derecho y Medio Ambiente. Parte I y II.
95. Tabloide Universidad para todos. (2001). Protección ambiental y producción + limpia. Parte I y II.
96. Valero, J.M., Ortiz de Urbina, G. Fundación INASMET. Artículo "Mejorar la gestión de los residuos industriales. Desarrollo y aplicación de herramientas.

97. Viña Vizcaino, G. (2003). Bases conceptuales de auditoría ambiental como un instrumento de prevención de la contaminación. Manual Introductorio. Bogotá. D.C. Colombia.

#### Bibliografía Digital:

1. [http://www.ecured.cu/index.php/Cambio\\_Climático](http://www.ecured.cu/index.php/Cambio_Climático): Consultado: 11 de junio 2014.
2. [http://www.ecured.cu/index.php/Contaminación\\_ambiental](http://www.ecured.cu/index.php/Contaminación_ambiental) Consultado: 5 de junio 2014.
3. [http://www.ecured.cu/index.php/Derecho\\_Internacional\\_AmbientalLa\\_conferencia\\_de\\_R.C3.ADo\\_sobre\\_Medio\\_Ambiente\\_y\\_Developmento](http://www.ecured.cu/index.php/Derecho_Internacional_AmbientalLa_conferencia_de_R.C3.ADo_sobre_Medio_Ambiente_y_Developmento): Consultado: 10 de junio de 2014.
4. [http://www.ecured.cu/index.php/Educación\\_Ambiental](http://www.ecured.cu/index.php/Educación_Ambiental). Consultado: 11 de junio de 2014.
5. <http://www.ecured.cu/index.php/Gestiónambiental.Consultado:5dejunio2014>.
6. <http://es.wikipedia.org>. Contabilidad medioambiental. Consultado 10 de septiembre del 2014.
7. Auditoría ambiental: en qué consiste y cómo se ejecuta: [www.gestionyadministracion.com/auditoría/auditoria-ambiental.html](http://www.gestionyadministracion.com/auditoría/auditoria-ambiental.html), Consultado: 5 de mayo de 2015.
8. Auditoría ambiental- Contraloría General del Estado: [www.contraloria.gob.bo/portal/auditoría/auditoría\\_ambiental.aspx](http://www.contraloria.gob.bo/portal/auditoría/auditoría_ambiental.aspx). Consultado: 5 de mayo de 2015.
9. AEC-Auditoría ambiental: [www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/auditoria-ambiental.Consultado](http://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/auditoria-ambiental.Consultado): 5 de mayo de 2015.
10. [www.gestiopolis.com](http://www.gestiopolis.com) Tratamiento contable de las partidas medioambientales
11. Procedimientos para realizar una auditoría ambiental en las industrias: [www.monografías.com/.../auditoría-ambiental/auditoría-ambiental.shtml](http://www.monografías.com/.../auditoría-ambiental/auditoría-ambiental.shtml). Consultado: 5 de mayo de 2015.

12. Contabilidad medioambiental-Wikipedia, la enciclopedia libre:  
[es.wikipedia.org/wiki/contabilidad medioambiental](https://es.wikipedia.org/wiki/contabilidad_medioambiental). Consultado: 5 de mayo de  
2015.