

CAPÍTULO II: PROCEDIMIENTO PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA CONTABLE MEDIOAMBIENTAL EN LA CONTRALORÍA PROVINCIAL LAS TUNAS

2.1 Diagnóstico de las directrices de la auditoría ambiental establecidas por la Contraloría General de la República.

Para realizar el diagnóstico, se aplicó el método de experto (Ver anexo No. 1) tomando como base un cuestionario, cuyo objetivo fundamental fue definir las condiciones existentes en la Contraloría Provincial que limitan el diseño de un procedimiento para la ejecución de una auditoría contable medioambiental. (Ver Anexo No. 1)

A continuación, se exponen las insuficiencias de las directrices para la ejecución de la auditoría ambiental emitidas por la Contraloría General de la República.

El 100 por ciento de los entrevistados considera que los auditores de la Contraloría Provincial de Las Tunas no conocen como ejecutar una auditoría contable medioambiental y que se necesitan desarrollar acciones de capacitación para elevar la cultura medioambiental de los auditores contables.

Referido a las preguntas de si existe conocimiento acerca de la identificación de los hechos económicos con enfoque medioambiental en el sector industrial, de las cuentas medioambientales y de si los auditores pueden revisar el registro y control de los costos medioambientales la totalidad planteó no tener conocimiento.

Al indagar sobre si se considera que con la implementación de un procedimiento para la ejecución de una auditoría contable medioambiental al sector industrial se pueda tomar decisiones para la prevención y mitigación de los impactos medioambientales el 97.3 por ciento de las respuestas son afirmativas.

El 76.4 por ciento manifiesta que el desconocimiento en el tratamiento contable medioambiental en el sector industria podría estar gravitando en un mayor grado de eficiencia y eficacia de las mismas y la totalidad afirma que la repercusiones del medioambiente no están siendo consideradas actualmente de forma correcta dentro de la normativa contable.

En cuanto a si se considera que la estructura actual del Balance General y el Estado de Rendimiento Financiero del sector industrial favorece una mejor comprensión y análisis de los resultados financieros medioambientales de la industria fue negativa la respuesta en el 94.7 por ciento.

Sobre si los auditores conocen elementos generales de la contabilidad medioambiental para efectos de toma de decisiones el 90.7 por ciento plantean no tener conocimiento y el 100 por ciento indica que no se reconoce en la normativa contable actual la auditoría contable medioambiental.

El 96.7 plantea que la auditoría contable medioambiental contribuye a perfeccionar el desempeño del sector industrial.

Como resultado de la evaluación del diagnóstico se realizó un resumen, a partir del cual puede concluirse que la actividad de Auditoría, relacionado con el tema objeto de investigación, presenta fortalezas y debilidades, demostrándose la necesidad de investigar sobre el tema.

Entre las fortalezas destacan las siguientes:

- La identificación de los auditores de las causas que afectan la eficacia en la actividad de auditoría, así como la necesidad de diseñar un procedimiento que sirvan de base para la preparación profesional de los auditores en la ejecución de la auditoría contable medioambiental.
- La motivación de profundizar en el tema a través de los cursos de superación y postgrados, para favorecer el nivel científico y profesional.

Se constataron como debilidades que influyen de manera negativa en la actividad de auditoría las siguientes:

- El escaso dominio de los auditores en temas medioambientales y en cómo llevar a la práctica la auditoría contable medioambiental.
- Insuficiente metodología de cómo ejecutar este tipo de acción de control.
- No inclusión en los planes de estudio aspectos referidos a este tipo de auditoría.

Para evaluar las decisiones ambientales los economistas utilizan como principal herramienta de estudio el "Análisis Costo-Beneficio", donde se concluye que los grupos ambientales se inclinan, por los beneficios y los grupos de negocios; y se concentran, normalmente, en los costos. La aceptación final a largo plazo de proteger el ambiente depende de que las personas en su negocio comprendan que sus costos merecen la pena.

Estos costos (de inversión, de materiales y especies vegetales, costos de daños al entorno...) incurren en una organización cualquiera, con el uso de una Auditoría Ambiental constante que pueda llevarse a cabo con la puesta en marcha del diseño del programa de auditoría. La auditoría deberá ser vista como un costo obligatorio y efectivo, y como herramienta gerencial para tomar decisiones; el uso racional relativo a la conservación, defensa, protección y mejora del medio ambiente se basa en la optimización de información para y por el entorno para obtener beneficios económicos.

"Las leyes y reglamentos ambientales son a veces muy complejos y su aplicación en la industria significan grandes desembolsos de dinero en capital de inversión y costos operacionales...." (Chacón, 2006: 366).

La auditoría incluye la revisión sistemática para evaluar y valorar el nivel de riesgo ambiental de las instalaciones que serán auditadas. Por lo tanto, la auditoría requerirá la definición previa de los objetivos específicos que se pretenden lograr e incluirá el uso de ayudas para el procesamiento y análisis de datos (protocolos y procedimientos).

La auditoría es un instrumento de seguimiento que colabora en la toma de decisiones y en la gestión y el control para cualquier organismo empresarial que lo requiera.

Los costos ambientales en los que puede incurrir una operación o una unidad de negocios (organización o empresa) son presentados frecuentemente como el mayor elemento a tener en cuenta en los escenarios de la auditoría tradicional. Es importante que en todos los ejercicios de la auditoría contable medioambiental se adelanten correlaciones de una forma apropiada entre estos costos nominativos, con los efectos ambientales medidos o cuantificados, o por lo menos asociados a estos.

2.2 Fundamentación de la propuesta

El procedimiento de auditoría tiene su expresión en una serie de elementos y aspectos que le imprimen un carácter particular a la misma, donde esta institución tiene facultades legislativas para dar cumplimiento a este. De igual forma, se asume el carácter flexible del mismo si se tiene en cuenta las características de esta institución. En este se fundamentan cada una de las partidas medioambientales y la forma de su contabilización. A continuación, se detalla el mismo:

OBJETIVO DEL PROCEDIMIENTO:

1. Brindar al auditor las definiciones, regulaciones contable - financiera y el tratamiento contable de las principales operaciones que realizan las empresas del sector industrial referentes al medioambiente.
2. Definir los criterios para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonios relacionados con la prevención, reducción y reparación del daño al medioambiente.
3. Servir de apoyo a los auditores para la ejecución de la auditoría contable medioambiental.
4. Emplear como base para la confección del programa de auditoría, la confección de los Papeles de Trabajo y requerir la documentación o fuente requerida.

ALCANCE:

1. El procedimiento es aplicable a todas las empresas del sector industrial radicadas en la provincia en el reconocimiento, valoración e información de operaciones relacionadas con el medioambiente.
2. Los términos que se usan en el presente procedimiento, se basan en las normas financieras internacionales y en las normas cubanas de auditoría.

DEFINICIONES

Medioambiente: es el conjunto de elementos del medio natural integrados armónicamente en un sistema equilibrado, incluidos la atmósfera, el clima, los bosques, la biodiversidad de las especies incluyendo la especie humana, las aguas, ríos, mares y océanos, los suelos, los recursos minerales y del subsuelo y la naturaleza en general.

En este sistema confluyen tanto las condiciones del entorno, como la acción que el hombre genera durante su desarrollo como ser social. Es el conjunto de los elementos bióticos (flora y fauna) y abióticos - energía solar, agua, aire y tierra mineral- que integran un determinado espacio y que permiten el desarrollo de ecosistemas que son el soporte mismo de la vida.

Recursos naturales: son factores de producción que proporcionan la naturaleza en forma de materia prima, combustibles fósiles, bosques y pesquerías, aguas limpias, el aire respirable, entre otros. Pueden ser clasificados como recursos naturales renovables y no renovables teniendo en cuenta su ciclo cronológico, es decir, el tiempo que se requiere para reemplazar una cantidad dada de ese recurso, cuando se ha utilizado una cantidad equivalente para una aplicación dada.

- a) **Renovables:** estos son los que pueden continuar existiendo, a pesar de ser utilizados por la actividad económica, gracias a los procesos de regeneración. Sin embargo, pueden ser agotados, cuando están siendo consumidos más rápidamente de lo que se regeneran (sobreexplotación), o por alteración de los ecosistemas (plantas, animales, aire limpio, agua fresca).
- b) **No renovables:** son aquellos recursos que precisan ciclos de tiempo largos para su recuperación. Los más importantes son proporcionados por la esfera geológica de la Tierra en forma de materias primas, fuente de materiales, combustibles fósiles y fuente de energía. Son generalmente depósitos limitados y (o) con ciclos de regeneración muy por debajo de los ritmos de extracción o explotación. En este sentido, cualquier recurso puede convertirse en no renovable si la demanda y cadencia de utilización excede la capacidad de su ciclo natural.

Impactos ambientales: se definen como todo cambio en el medio ambiente, sea adverso o beneficioso, que sea resultado, total o parcialmente, de las actividades, producción o prestación de servicios de las entidades.

Agotamiento: es el proceso por el cual las sustancias químicas, creadas por el hombre, destruyen los recursos no renovables, entre ellos, los recursos energéticos fósiles, los recursos forestales, los recursos hídricos.

Antrópico: de origen humano, humanizado, opuesto a lo natural. Antropogénico.

Erosión antrópica: conjunto de procesos de degradación del relieve y subsuelo, debido a la acción humana.

Biodiversidad: riquezas de las formas de vida que ocupan un espacio determinado. Variabilidad de organismos vivos de cualquier fuente, incluidos entre otros, los ecosistemas terrestres y marinos y otros ecosistemas acuáticos y complejos ecológicos de los que forman parte. Comprende la diversidad dentro de cada especie, entre las especies y de los ecosistemas.

Biótico: término para denominar todo lo viviente. Una asociación biótica comprende las plantas y los animales presentes en un área determinada.

Deforestación: destrucción a gran escala del bosque por la acción humana, en este proceso se identifica la tala y la quema.

Degradación: proceso en el cual un sistema pasa de un determinado grado de organización y composición a otro más simple y de menor número de componentes.

Ecosistemas: conjunto de seres vivos que viven en un área determinada, los factores que lo caracterizan y las relaciones que se establecen entre los organismos y, entre éstos y el medio físico o químico.

Erosión: arrastre o lavado de tierra de un lugar a otro que causa la pérdida de suelo para siempre.

Polución: es la presencia en la atmósfera de subproductos de la actividad humana que contaminan y provocan desequilibrios en los ecosistemas naturales.

Actividad Medioambiental: todo hecho económico cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar un daño al medio ambiente.

Partida medioambiental: para considerarse como una partida medioambiental esta deberá poseer una alta y directa participación en el impacto al medio ambiente por la actividad que realice en una organización.

Contabilidad medioambiental: es un campo de acción de la contabilidad que debe reflejar los efectos que los cambios ecológicos producen en las organizaciones, incluyendo la valoración cuantitativa de los atributos ambientales, el uso de los recursos

naturales y la incidencia de la contaminación, entre otros; estableciendo metodologías para cuantificar los efectos ambientales e internalizar los costos ecológicos en los precios de los bienes o servicios. Incluye entre otros:

- a) El reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional
- b) La identificación separada de los costos e ingresos afines al medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales
- c) La toma de acciones para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional
- d) El desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos
- e) El desarrollo de nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas.

Sistema de información ambiental: es el encargado de distribuir información a los diferentes sistemas de contabilidad y de presentación de los reportes financieros, que ya existen en la empresa. Para propósitos de contabilidad se necesita información para tomar decisiones adecuadas de costo, presupuestación de capital y evaluación del desempeño. De la misma manera, se necesita información para tomar decisiones relacionadas con la causación apropiada de los pasivos ambientales y las apropiadas revelaciones externas tanto en los reportes anuales corporativos como en los reportes ambientales.

Acciones medioambientales: son aquellas acciones encaminadas a la prevención, reducción o reparación de daños medioambientales.

Gestión ambiental: conjunto de actividades, mecanismos, acciones e instrumentos, dirigidos a garantizar la administración y uso racional de los recursos naturales mediante la conservación, mejoramiento, rehabilitación y monitoreo del medio ambiente y el control de la actividad del hombre en esta esfera. Es el campo que busca equilibrar la demanda de recursos naturales de la tierra con la capacidad del ambiente natural,

debiendo responder a esas demandas en una base sustentable. Se define como la conducción, dirección, control y administración del uso de los sistemas ambientales, a través de determinados instrumentos, reglamentos, normas, financiamiento y disposiciones institucionales y jurídicas. La Gestión Ambiental es precedida, por lo tanto, por un proceso de toma de decisiones, a partir de los diversos escenarios de planificación.

Contingencias ambientales: tienen relación directa con el riesgo ambiental. Para hacer frente a dichos riesgos se puede optar por: eliminarlos, transferirlos, asumirlos o reducirlos. Su tratamiento contable (gasto, contingencia o pérdida) dependerá de la alternativa elegida

Acciones de prevención: son aquellas acciones realizadas en la organización encaminadas a evitar un efecto negativo al medio ambiente.

Acciones de reducción: son aquellas acciones encaminadas a reducir o saneamiento del efecto indeseable que la organización provoca por cualquier causa al medio ambiente.

Acciones de reparación: son aquellas acciones encaminadas a la reparación, descontaminación o restauración de los daños que la organización provoca por cualquier causa al medio ambiente.

Actividades de explotación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Políticas contables: son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.

Ingreso ordinario: es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que esta entrada dé lugar a aumentos del patrimonio neto, distintos de los procedentes de aportaciones de los propietarios.

Ayudas públicas: son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas públicas, para el propósito de este procedimiento, los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Préstamos condonables: son aquéllos en los que el prestamista se compromete a renunciar al reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

GENERALIDADES

Se debe de revisar por los auditores que:

1. Las actividades relacionadas con el medioambiente se identificaron mediante cuentas y subcuentas habilitadas para las cuentas reales de activos, pasivos y patrimonio, ejemplo de ello pueden ser:
 - a) Efectivos medioambientales: representan los recursos monetarios y valores depositados en las cajas de la entidad para financiar acciones medioambientales
 - b) Inventarios medioambientales: representan el valor de las existencias de recursos materiales destinados al consumo de la entidad o a su comercialización relacionada con acciones medioambientales
 - c) Activos fijos tangibles medioambientales: representan propiedades físicamente tangibles que han de utilizarse en un período relativamente largo en actividades medioambientales y que normalmente no se destinan a la venta
 - d) La identificación de los costos y gastos ambientales se hará a través de centro de costo, cuentas o elementos de gasto
 - e) Se consideran tributos ambientales las obligaciones contraídas por mandatos de la ley por el uso de recursos naturales o afectaciones ambientales.

LOS ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores los:

1. Activos medioambientales: son aquellos cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción, prevención o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la empresa, y van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa, con independencia de que pueda o no incrementar los beneficios que aporten otros activos, entendidos éstos no sólo en su aspecto monetario sino en la disminución del costo social que muchos de estos activos reportan. Incluye los gastos medioambientales que podrán capitalizarse: si aportan beneficios futuros o si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, y van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa, y si además, cumple uno de los requisitos siguientes:

- a) Alargan la vida, mejoran la capacidad productiva o mejoran la seguridad o eficiencia de los activos materiales de la sociedad
- b) Los costos que reducen o previenen la contaminación medioambiental. No los gastos de limpieza de daños medioambientales pasados
- c) Los costos de acondicionamiento de los bienes para su posterior enajenación
- d) Los gastos medioambientales incurridos después de la adquisición, construcción y desarrollo del activo, siempre que se mantenga el concepto de recuperabilidad
- e) En cualquier caso, la activación tiene como límite la recuperabilidad futura de los costos en los que se ha incurrido.

Los activos medioambientales son un recurso controlado económicamente por la entidad, como resultado de hechos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad.

ACTIVOS FIJOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

- 1. Se reconocen activos fijos medioambientales cuando la entidad incurra en erogaciones que conlleven a la adquisición de nuevos activos o al incremento del valor inicial de activos reconocidos con anterioridad a partir de la capitalización de

los gastos, con el objetivo de realizar cualquier acción medioambiental de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el resto de los activos.

2. Se capitalizarán aquellos gastos que cumplan con alguno de los criterios siguientes:
 - a) Que estén relacionados con beneficios económicos futuros, que se reconozcan por la entidad, prolonguen la vida útil, aumenten su capacidad productiva o mejoren la seguridad o eficiencia
 - b) Que posibilite la reducción o impidan la contaminación ambiental que podría ocasionarse en futuras operaciones de la entidad.
1. No se capitalizarán aquellos gastos que se incurran en la erradicación de cualquier impacto medioambiental, los mismos serán tratados como Gastos Medioambientales.
2. Los importes de los gastos en que se incurren en trabajo de montaje y los materiales en el proceso inversionista, bien sean ejecutados con medios propios o contratados con terceros se consideran como activos fijos tangibles medioambientales si al terminarse este proceso de inversión se realizan actividades medioambientales.
3. Los activos fijos medioambientales deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad.

RECONOCIMIENTO Y VALUACIÓN DE RECURSOS NATURALES

Se debe de revisar por los auditores que:

4. Los recursos naturales serán reconocidos como activos fijos de la entidad siempre y cuando:
 - a) No esté prevista como destino final la venta del mismo
 - b) Pueda ser valorado con suficiente fiabilidad
 - c) Se obtengan de su utilización beneficios económicos futuros.
5. Cuando los recursos naturales no puedan ser valorados directamente, se deberá aplicar alguno de los métodos previstos para la valoración de activos, siempre y

cuando se determine que los mismos no deberán formar parte de algún activo intangible reconocido por la entidad.

6. Cuando los recursos naturales hayan sido adquiridos directamente a un propietario inicial, el valor de los mismos lo constituirá el precio pagado por acuerdo en la adquisición.
7. Los recursos naturales que constituyan activos fijos deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad.

RECONOCIMIENTO DEL AGOTAMIENTO O DEGRADACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES

Se debe de revisar por los auditores que:

8. Cuando por razones del cumplimiento de las funciones aprobadas a las entidades, éstas provoquen algún tipo de daño medioambiental, deberán registrar el mismo como gasto del período corriente, afectando el resultado final siempre y cuando sea posible determinar su cuantía.
9. En la medida en que se exploten los recursos naturales deberán ser disminuidos sus valores de acuerdo con lo transferido al producto final obtenido de su explotación, hasta llegar a su agotamiento total.
10. Cuando no se conozca el valor real del agotamiento o la degradación ocurrida deberá efectuarse un cálculo estimativo conservador de las existencias basados en la experiencia y pruebas disponibles para su reconocimiento en la contabilidad.
11. En correspondencia con lo planteado en el párrafo 20 del presente procedimiento el importe del agotamiento o la degradación se reconocerá de manera diferenciada como cuenta reguladora de los Activos Fijos reconocidos por concepto de recursos naturales.

LOS PASIVOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

12. Los pasivos medioambientales son aquellos importes expirados de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos

medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable.

13. Los pasivos medioambientales están constituidos por aquellas deudas o pérdidas en las que probablemente incurrirá la empresa como consecuencia del impacto sobre su entorno físico, aunque no llegue a conocerse el importe y/o la fecha en que sucederán.

LAS PROVISIONES MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

14. Las provisiones medioambientales son aquellas acumulaciones de gastos, de naturaleza medioambiental en el mismo ejercicio o procedentes de otro anterior y que llegada la fecha de cierre del ejercicio sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a la exactitud de su importe o a la fecha en que se realizarán.
15. Se debe constituir anualmente una provisión por actuación medioambiental estimada en base a hechos ocurridos en el pasado, los que deberán delimitarse de acuerdo con la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a una obligación futura.
16. Deben considerarse a los efectos del cálculo del monto de la creación de la provisión, como base de la estimación los aspectos siguientes:
- a) Los costos marginales directos de las medidas de reparación
 - b) El costo de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente a las medidas de restauración
 - c) Las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación
 - d) Los avances tecnológicos aprobados
17. En caso que exista una elevada incertidumbre para determinar la mejor estimación posible, se reconocerá la provisión por, al menos, el mínimo evaluado correspondiente a los gastos futuros esperados.

18. Cuando existan diferencias entre el monto acumulado de la provisión y el importe correspondiente para su utilización, se deberá reconocer un gasto medioambiental en el período corriente, con el objetivo de solucionar el déficit en la estimación.
19. Si al cierre del período económico se mantienen importes acumulados de provisiones con destino a la protección medioambiental, dichos importes deberán ser ajustados para el período siguiente, según las expectativas de ocurrencia de daños medioambientales y la experiencia acumulada de hechos similares ocurridos en el pasado.
20. Si existe un vínculo legal o contractual, por el cual la entidad externaliza sus riesgos medioambientales (por ejemplo un seguro de responsabilidad medioambiental), ésta solamente reconocerá la parte del riesgo no cubierta a la hora de dotar la correspondiente provisión.
21. La estimación inicial de los costos de desmantelamiento.
22. La rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción.
23. Los reembolsos que se puedan recibir de terceros deben reconocerse como un activo independiente, cuando se tenga la certeza de su recepción.
24. Las provisiones, deben ser descontadas al valor presente, cuando el efecto del valor temporal del dinero sea relevante.

AYUDAS O SUBVENCIONES MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

25. Las subvenciones o ayudas estatales o públicas revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada, como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la empresa para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

26. Se reconocerán como subvenciones los aportes financieros recibidos del Estado para el financiamiento de una determinada actividad con fines de prevenir, reducir o reparar daños medioambientales.
27. Las subvenciones oficiales son, a veces, conocidas con otros nombres, tales, como subsidios, transferencias o primas, para el caso deberá relacionarse con una actividad medioambiental.
28. El monto recibido por concepto de subvenciones medioambientales se contabilizarán en cuentas habilitadas al efecto y su saldo será transferido al resultado de la entidad al cierre del período económico.

PATRIMONIOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

29. Se consideran patrimonios medioambientales aquellas fuentes de financiamientos que la organización pueda disponer de ello para la realización de actividades medioambientales.
30. Se reconocen a las donaciones recibidas por terceros, aquellos recursos materiales o financieros para la realización de actividades medioambientales.
31. Las donaciones entregadas, materiales o financieras, para la realización de actividades medioambientales deberán considerarse como una cuenta que aumenta el patrimonio de la organización.
32. Reservas medioambientales son aquellos importes que se crean a partir de las utilidades obtenidas al cierre del período económico, para hacer frente a posibles daños medioambientales ocasionados en el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
33. Las organizaciones empresariales deberán crear una reserva para el financiamiento de actividades medioambientales.
34. Las reservas medioambientales se crearán aplicando diferentes métodos, todos a partir de una distribución de utilidades.
35. Las reservas medioambientales creadas tendrán como destinos financiar las actividades medioambientales, dentro de ellas tenemos: la adquisición de activos

fijos tangibles, para financiación de procesos inversionistas o para cualquier otro destino, todos, relacionado con la actividad medioambiental.

LOS COSTOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

36. Los costos medioambientales son aquellos gastos ambientales que pueden expresarse objetivamente de forma fija en el producto, mercancía o servicio prestado ya sea de manera tangible o intangible y por ello crecen o disminuyen proporcionalmente al volumen.
37. Los costos medioambientales deberán estar relacionado con el consumo, debidamente valorado, de factores de producción relacionados con los recursos naturales, materiales o energéticos necesarios para la producción, la asimilación por el entorno natural de desechos de las actividades de producción y consumo y el conjunto de bienes y servicios naturales que se orientan a las necesidades vitales y de calidad de vida del ser humano.

LOS GASTOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

38. Todo gasto relacionado con la actividad medioambiental se considerará como gasto medioambiental.
39. Su origen puede estar dado en gastos periódicos por prevención o saneamiento medioambiental, o de los gastos originados por las actividades ordinarias de descontaminación y restauración medioambiental.
40. Se consideran gastos medioambientales al importe de los gastos en las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse en un futuro.
41. Los gastos medioambientales se considerarán como gastos de operaciones.
42. Se habilitará una cuenta para los gastos medioambientales donde se registrarán aquellas erogaciones o compromisos de pagos de actividades medioambientales.
43. Aquellas organizaciones que posean personal dedicado de forma profesional a estas actividades habilitarán un centro de costo para reflejar los gastos asociados a las mismas.

44. Los gastos de la actividad medioambiental de infra o superestructura empresarial para un nivel de explotación determinado y su existencia dependen del tiempo transcurrido y no de los volúmenes de ventas y producciones logradas se considerarán gastos medioambientales.

45. Se reconocen como gastos medioambientales, entre otros, los siguientes:

- a) Un pago de la compra de servicios relacionados con la protección o prevención medioambiental.
- b) Gastos de personal asociados y ocupados en actividades de investigación y desarrollo relacionados con el medio ambiente
- c) Costos adicionales por el uso de productos limpios (combustibles con bajo contenido de azufre, gasolina sin plomo, vehículos limpios, entre otros)
- d) Gastos en productos que protegen el medio ambiente; así como gastos por afectaciones medioambientales (pérdida por daño ambiental)
- e) Pagos realizados por multas o sanciones por personal encargado del cumplimiento de legislaciones especializadas
- f) Costos derivados de mantenimiento correctivo, accidentes, inspección, limpieza, lubricación, comprobación y reemplazo de piezas de instalaciones medioambientales.
- g) Costo de gestión de residuos generados y de inversiones relacionadas con el medio ambiente
- h) Evaluaciones de impacto ambiental
- i) Publicidad de productos ecológicos o en la realización de planes medioambientales.
- j) Gastos de capacitación medioambiental
- k) Pago de impuestos medioambientales
- l) Seguros medioambientales
- m) auditorías medioambientales

46. Los gastos por la creación de provisiones medioambientales se realizarán según lo estipulado en los párrafos del 27 al 37 del presente procedimiento.

47. Los gastos relacionados con el inciso (k) del párrafo anterior deberán considerarse como gastos medioambientales y se contabilizarán en la cuenta de gasto habilitada al efecto.
48. Los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) se definirán de acuerdo a lo establecido en la legislación vigente. Ejemplo de ellos: resarcimiento geológico, reforestación forestal cánones, etc.
49. Los gastos de auditorías, según el inciso (m) del párrafo anterior, evaluaciones y peritaciones y asociados contemplan la facturación de los servicios recibidos y los gastos de atención a auditores.
50. Los gastos incurridos en la realización de auditorías internas medioambientales se consideran gastos medioambientales.
51. Los gastos incurridos en las auditorías a otras organizaciones sin ser facturadas deberán ser asumidos por la organización que la ejerce y se considerarán como gastos medioambientales.
52. Los gastos medioambientales deben estar relacionados con las actividades siguientes:
- a)** Protección del aire y el clima: se incluyen aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades cuyo objetivo es reducir las emisiones contaminantes al aire o las concentraciones de contaminantes atmosféricos, así como aquellas medidas y actividades cuyo objetivo es controlar la emisión de gases de efecto invernadero y gases que afectan negativamente a la capa de ozono estratosférico
 - b)** Gestión de las aguas: comprende aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades que apuntan a la prevención de la contaminación de las aguas superficiales, reduciendo la descarga de aguas residuales en las aguas superficiales interiores y en las aguas marinas. Se incluyen aquí la recogida y el tratamiento de aguas residuales, así como las actividades de normativas y de control. También se incluyen las fosas sépticas.

- c)** Gestión de residuos: se incluyen aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades cuyo objetivo es prevenir la generación de residuos y reducir sus efectos perjudiciales para el medio ambiente. Entre ellos se encuentran la recogida y el tratamiento de residuos, incluyendo actividades normativas y de control, el reciclaje, la recogida y tratamiento de residuos de bajo índice de radioactividad, la limpieza y la recogida de residuos sólidos urbanos
- d)** Protección y rehabilitación de los suelos: comprenden aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades cuyo objetivo es la prevención de la infiltración de contaminantes en los suelos y las aguas subterráneas, la limpieza y la protección de los suelos contra la erosión y otros tipos de degradación física, contra la salinización, la acidez y el drenaje deficiente, así como el control de la contaminación de los suelos
- e)** Reducción del ruido y las vibraciones: se incluyen aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades cuyo objetivo es el control, reducción y eliminación de ruidos y vibraciones causados por la actividad industrial y el transporte. Entre otros podemos identificar las actividades para reducir el ruido causado por el vecindario (insonorización de salas de baile, entre otras) así como las actividades para reducir el ruido en lugares frecuentados por el público (piscinas, escuelas, entre otros lugares)
- f)** Protección de la biodiversidad y los paisajes: comprende aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades cuyo objetivo es proteger y recuperar las especies animales y vegetales, los ecosistemas y el hábitat, así como los paisajes naturales y seminaturales. Puede ocurrir que en la práctica sea difícil distinguir entre la protección de la biodiversidad y la de los paisajes. Por ejemplo, mantener o crear ciertos tipos de paisajes, biotopos, zonas ecológicas y temas similares (filas de setos, líneas de árboles para restablecer pasillos naturales) es una actividad claramente relacionada con la biodiversidad

- g) Protección contra las radiaciones: se incluyen aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades destinadas a reducir o eliminar las consecuencias negativas de las radiaciones emitidas por cualquier fuente. Se identifican, entre otros, la manipulación, el transporte y tratamiento de residuos con alto índice de radioactividad, es decir, residuos que, debido a su alto contenido de radio nucleídos, requieran blindaje durante las operaciones normales de manipulación y transporte
- h) Investigación y desarrollo: comprende aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades creativas emprendidas de manera sistemática con el fin de incrementar la base de conocimientos y la utilización de los mismos para diseñar nuevas aplicaciones en el ámbito de la protección medioambiental. Esta clase comprende todas las actividades y gastos de investigación y desarrollo que tienen por objeto la protección medioambiental y análisis de fuentes de contaminación, mecanismos de dispersión de contaminantes en el medio ambiente, así como sus efectos en los seres humanos, las especies y la biosfera
- i) Otras actividades de protección del medioambiente: se incluyen aquellos gastos incurridos en la toma de medidas y actividades de protección medioambiental de la administración y gestión del medioambiente, o actividades de formación o aprendizaje orientadas específicamente a la protección medioambiental de protección al público.

INGRESOS MEDIOAMBIENTALES

Se debe de revisar por los auditores que:

53. Ingresos medioambientales son un incremento de los recursos económicos de la entidad, relacionados directamente con la gestión medioambiental de sus recursos, ya sean expresión monetaria de bienes o servicios de carácter medioambiental o la disminución de gastos motivados por los ahorros obtenidos de una eficiente gestión medioambiental.

54. Los ingresos medioambientales pueden obtenerse a través de ahorros por una gestión medioambiental eficiente, disminución de las primas de seguro, de los

gastos de mantenimiento o por reducción de gastos medioambientales, motivados por una mejor gestión de residuos que permitirán ahorros y reutilización de materiales y residuos, con menores gastos de almacenamiento, ahorros operativos, por menor consumo de materias primas, de materias auxiliares como papel, embalaje, envasado o por menor consumo de energía, agua y combustibles, ahorros obtenidos por mejora de la imagen pública.

55. Los ingresos medioambientales podrá estar justificados por:

- a) Servicios por estudios, diagnósticos y análisis, venta de tecnologías limpias, de royalties de procesos, marcas y patentes y alquileres y usufructos de activos medioambientales a terceros
- b) Venta de residuos a terceros o su tratamiento
- c) Premios obtenidos

INFORMACIÓN A REVELAR

Se debe de revisar por los auditores que:

56. Se presentarán las políticas contables utilizadas para la presentación de los estados financieros según se establece en la NEC No. 5 Proforma de estados financieros para la actividad empresarial, unidades presupuestadas con tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario.

57. En los estados financieros debe presentarse con respecto al reconocimiento de activos, pasivos, capital, inversiones, contingencias, gastos e ingresos medioambientales.

58. Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines de protección del medio ambiente. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

59. La información medioambiental que sea objeto de publicación deberá estar ubicada en los distintos documentos que utiliza el modelo contable tradicional.

60. Deberá mostrarse de forma clara y precisa el uso de los recursos, financiados por la entidad o por tercero, en la realización de actividades medioambientales, así como la estrategia a seguir en período futuro.

INFORMACIÓN A INCORPORAR EN EL ESTADO DE SITUACIÓN

Se debe de revisar por los auditores que:

61. Se expondrán los valores actuales de las reservas, provisiones y subvenciones medioambientales que dispone la entidad en el momento de emitir los estados financieros. (Ver Anexo No. 2)

INFORMACIÓN A INCLUIR EN EL ESTADO DE RESULTADO

Se debe de revisar por los auditores que:

62. En el estado de resultado deben quedar reflejados los gastos e ingresos de carácter medioambiental que se devenguen. (Ver Anexo No.3)

63. Se utilizarán una serie de subcuentas específicas donde queden mostrados dichos gastos e ingresos, y de esta forma poder conocer en qué medida las variables medioambientales influyen en el resultado de la entidad.

64. En el grupo de gastos, la entidad deberá identificar todos los consumos de materiales, costos de mano de obra, servicios, amortizaciones, etc., que se encuentren relacionados con el medio ambiente.

INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

Se debe de revisar por los auditores que:

65. En lo referente a los criterios contables se debería explicar la dotación de gastos o, en su caso, el criterio de capitalización y las políticas de amortización.

66. La dotación de provisiones o la creación de reservas medioambientales o cualquier otra asociada con actividades medioambientales.

67. Otra información que debería recoger sería la referente a:

- a) Programas medioambientales llevados a cabo por la entidad
- b) Informes sobre el resultado de auditorías medioambientales recibidas
- c) Los movimientos de las provisiones o reservas correspondientes a actuaciones medioambientales

d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende

e) Los movimientos de las subvenciones correspondientes a actuaciones medioambientales

OTRAS INFORMACIONES

Se debe de revisar por los auditores que:

68. Las que la entidad entienda necesaria por su relevancia o importancia.

Como complemento al procedimiento para el registro contable de las actividades medioambientales en el sector industrial, se elaboraron los asientos de diarios tipo siguientes:

Inventarios medioambientales

Representan el valor de las existencias de recursos materiales destinados al consumo de la entidad o a sus comercializaciones relacionadas con acciones medioambientales, que aparece en la tabla 2.

Tabla 2: Asiento de diario tipo

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Inventario de Materias Primas y Materiales		XXXXXX	
			Inventario Medioambiental	XXXXXX		
			Cuenta por Pagar			XXXXXX
Por la compra de materias primas y materiales destinadas a la protección del medioambiente.						

Fuente: Elaboración propia.

Cuando se consumen este tipo de materias primas y materiales debe de cargársele a la cuenta de gasto medioambiental que corresponda y se contabiliza como aparece en la tabla 3:

Tabla 3: Asiento de diario tipo

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Gasto Medioambiental		XXXXX	
			Inventario de Materias Primas y Materiales			XXXXX
			Inventario Medioambiental	XXXXX		
Registrando el consumo de inventario de materias primas para la protección del medioambiente.						

Fuente: Elaboración propia.

Activos fijos tangibles

Activos fijos tangibles medioambientales

Los Activos fijos medioambientales deberán mostrarse de manera diferenciada del resto de los activos con que cuenta la entidad. Por lo que se definen tres subcuentas Activos Fijos Tangibles, los Activos Fijos Tangibles Medioambientales en Almacén; subcuenta para los Activos Fijos Tangibles Medioambientales en Explotación y subcuenta para los Activos Fijos Tangibles Medioambientales ociosos, así como un elemento de gasto para registrar la depreciación de modo que pueda ser diferenciada de la depreciación del resto de los activos fijos tangibles con que cuenta la entidad. La compra de un Activo fijo medioambiental se hace como aparece reflejado en la tabla 4.

Tabla 4: Asiento de diario tipo

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Activo Fijo Tangible	I		
			Activo Fijo Tangible Medioambiental en Almacén	XXXX		XXX
			Cuenta por Pagar Activos Fijos Tangible			XXXXX
Registrando la compra de activos fijos medioambientales.						

Fuente: Elaboración propia

Pasivos

Las provisiones medioambientales: son aquellas acumulaciones de gastos de naturaleza medioambiental, en el mismo ejercicio o procedentes de otro anterior, y que llegada la fecha de cierre del ejercicio sean probables o ciertos pero indeterminados en

cuanto a la exactitud de su importe o a la fecha en que se realizarán, esta cuenta se contabilizará como aparece en la tabla 5.

Tabla 5: asiento de diario tipo.

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Gasto Medioambiental		XXXXX	
			Provisión para Daños Medioambientales			XXXXX
Creando provisión para daños medioambientales.						

Fuente: Elaboración propia

Capital

Patrimonios medioambientales

Donaciones medioambientales: recursos materiales o financieros recibidos por terceros la realización de actividades medioambientales. Esta cuenta se contabilizará como aparece en la tabla 6.

Tabla 6: Asiento de diario tipo.

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Activo Fijo Tangible		XXXXX	
			Activo Fijo Tangible Medioambiental en Almacén	XXXXX		
			Donaciones Medioambientales			XXXX
Fijando la donación recibida de un activo medioambiental						

Fuente: Elaboración propia

Reservas medioambientales: son aquellos importes que se crean a partir de las utilidades obtenidas al cierre del período económico, para hacer frente a posibles daños medioambientales ocasionados en el cumplimiento de los objetivos de la entidad, esta cuenta se contabilizará como aparece en la tabla 7.

Tabla 7: Asiento de diario tipo.

Cuenta	Subcuenta	Análisis	Descripción	Parcial	Debe	Haber
			Utilidades del Período		XXXXX	
			Reserva para Actuaciones Medioambientales			XXXXX
Registrando la creación de una reserva para actuaciones medioambientales.						

Fuente: Elaboración propia

Gastos

Gastos medioambientales: todo gasto relacionado con la actividad medioambiental se considerará como gasto medioambiental, esta cuenta se contabiliza como aparece en la tabla 8.

Los aspectos anteriormente expuestos constituyen un basamento metodológico, donde a través de los diferentes momentos del procedimiento se puede inferir el tipo de información contable medioambiental que necesita la entidad.

La propuesta del procedimiento para ejecutar la auditoría contable medioambiental se desarrolla utilizando la norma específica 550 de las normas cubanas de auditoría, es por ello que el siguiente epígrafe se dedica a este particular.

2.2.1 Etapas lógicas de la auditoría para posibilitar la implementación del procedimiento.

Estas etapas lógicas permite que el procedimiento pueda cubrir las expectativas de la información bajo los siguientes criterios:

1. Tener en cuenta las características de la industria. Es importante este aspecto porque para el caso de estas puede haber diferencias en cuanto a la concepción y manejo de la información básica.
2. El control de las variables medioambientales, que no es más que la capacidad de la industria para mantener a través del procedimiento un ítem de las tendencias de los recursos medioambientales y la disminución de sus costos.
3. Que tipo de información a revelar, que estará en dependencia también de la forma, las expectativas de la industria en consonancia con la conservación del medioambiente.

En la ejecución de la auditoría contable medioambiental se aplican todas las fases previstas en las normas cubanas de auditoría las que se muestran en la siguiente figura:

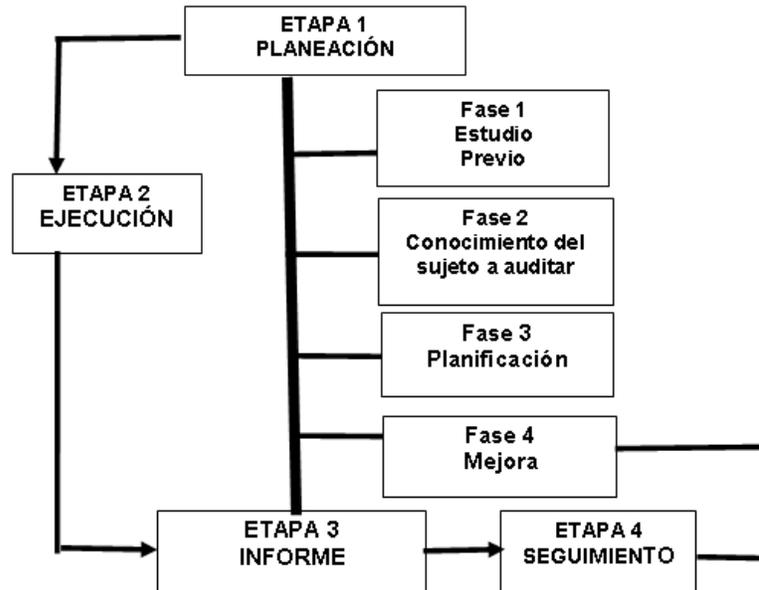


Gráfico 2. Etapas del proceso de ejecución de la auditoría contable medioambiental

Fuente: Elaborado por la autora

A continuación se exponen las etapas de instrumentación del procedimiento tomando como referencia las normas cubanas de auditoría.

Etapa 1: Planeación

En esta etapa se procede a realizar la planeación de la auditoría en esta se aborda las acciones a seguir, con un orden cronológico y organizado, para el desarrollo de cada objetivo que de respuesta al fin que se persigue. Además es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia), en esta etapa se describen las técnicas de auditoría a emplear para la obtención de evidencias suficientes, competentes y relevantes. La etapa esta estructurada en cuatro fases que se explican a continuación:

Fase 1 Estudio Previo

Esta fase tiene como objetivo Realizar el estudio o examen previo antes de iniciar la auditoría en el terreno para conocer de forma general las características de la entidad a auditar

Fase 2 Conocimiento del sujeto a auditar

Utiliza esta fase para actualizar los aspectos obtenidos en el estudio previo y establecer pautas sobre la información necesaria que deben obtener los auditores acerca del sujeto a auditar con un orden lógico. Por otro lado se realizar un recorrido por las diferentes áreas y procesos del sujeto a auditar para observar su funcionamiento, situación geográfica y medidas de control interno y protección y seguridad ambiental con el propósito de determinar si existen las condiciones para ejecutar la auditoría contable medioambiental, para ello:

- Descripción de la organización auditada, sus actividades, procesos, subprocesos, prácticas y productos o servicios, así como los aspectos e impactos ambientales generados en su proceso productivo.
- Descripción de los tipos y cantidades de los recursos naturales, materias primas e insumos empleados relacionados con el medioambiente.
- Consumos totales y unitarios de agua, energía y materiales. Métodos de control y registro contable medioambientales,
- Normas de consumo unitario de agua, energía, materias primas, materiales e insumos.
- Fuentes de energía utilizadas y consumo de portadores energéticos.
- Existencia de balances de flujo de los materiales fundamentales y ciclo de vida del producto,
- Existencia o no de un sistema de gestión ambiental implantado o en vías de implantación.
- Riesgos ambientales identificados y planes de contingencias, plan de reducción de desastres que abarque todos los peligros a los que la entidad está expuesta. Nivel de seguridad y protección contra incendios, avalado por la autoridad correspondiente.
- Nivel de conocimiento de los directivos sobre los riesgos ambientales existentes y su impacto sobre la salud.

- Problemas ambientales existentes en el entorno con incidencia en el desempeño ambiental de la entidad
- Disponibilidad en la entidad de las regulaciones ambientales de mayor relevancia y existencia de un mecanismo de actualización periódica de las mismas.
- Resultados de las inspecciones estatales realizadas a la entidad por los organismos rectores durante los últimos dos años, así como el cumplimiento de las medidas adoptadas, medidas pendientes y causas de los incumplimientos.
- Historial de accidentes e incidentes de relevancia en la entidad.
- Identificación y cuantificación de los residuos generados y sus fuentes.
- Caracterizaciones existentes de residuos y emisiones. Programas de monitoreo ambiental en ejecución. Nivel de cumplimiento.
- Práctica de manejo de residuos sólidos.
- Productos químicos peligrosos empleados y desechos peligrosos generados. Prácticas de manejo.
- Identificación de otros agentes de impacto potencial significativo sobre el medioambiente.
- Incorporación de criterios ambientales en la política de compra de productos, tecnología e insumos.
- Programa anual de capacitación ambiental y su cumplimiento.
- Resultados de los chequeos médicos efectuados a los trabajadores expuestos a peligros ambientales.

Fase 3 Planificación

El objetivo de esta fase radica en asegurar la realización de la auditoría con calidad, así como determinar y planificar su naturaleza, oportunidad, alcance y diseñar la metodología y el programa que permita alcanzar los objetivos propuestos. En esta fase se elabora el plan de trabajo general de la auditoría.

Igualmente se deben de cumplir acciones tales como:

- Emitir la Carta de Presentación que oficializa ante el máximo nivel de dirección del sujeto a auditar la auditoría a ejecutar y la Orden de Trabajo, autorizando su ejecución, la cual contendrá: datos del sujeto a auditar, tipo de auditoría, días hábiles previstos, objetivo general de la auditoría, programa a aplicar y personal designado.
- Se evalúa preliminarmente el grado de efectividad del sistema de control interno a partir de la información obtenida en el conocimiento del sujeto a auditar.

Fase 4 Mejora

Esta fase tiene como objetivo, realizar ajustes al plan de trabajo general de la auditoría en el proceso de ejecución y hasta su conclusión en caso de detectar hallazgos no contemplados en las fases anteriores.

Etapa 2: Ejecución

En la etapa de ejecución se aplica el procedimiento diseñado con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos utilizando las técnicas de auditoría de general aceptación, definidas en la NCA, según sea el objetivo a lograr. Se realizan actividades tales como:

- Aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento y recopilación de la evidencia.
- Determinación de desviaciones: hallazgos de la auditoría.
- Se elaboran los papeles de trabajo que sustenten con evidencias suficientes, competentes y relevantes los hallazgos de la auditoría.
- Se notifican los resultados parciales de la auditoría.

Etapa 3: Informe

Tiene como objetivo comunicar los resultados de la auditoría a los directivos, funcionarios y trabajadores del sujeto auditado; así como a las personas facultadas para su conocimiento y efectos pertinentes. Las pautas generales para la presentación

del informe de la auditoría son: forma y contenido, oportunidad y presentación y comunicación de resultados, las técnicas de auditoría a emplear son revisión de documentos, análisis y evaluación.

Para iniciar la fase del informe se deben ordenar los resultados de la auditoría y la información relevante para expresar por escrito la opinión a la cual arriba el grupo de trabajo, el cumplimiento de los objetivos propuestos, sustentado en evidencias suficientes, competentes y relevantes.

En la confección del informe se debe considerar la estructura que se establece en NE 1200 "Informe de la auditoría" donde deben constar las siguientes secciones:

Encabezamiento, que contenga el nombre y dirección de la organización auditora, el número de la orden de trabajo que autoriza la ejecución de la auditoría, lugar y fecha de su emisión, número de la orden de trabajo, sujeto a auditar, tipo de auditoría, en este caso contable medioambiental, y nombre y apellidos del jefe de grupo. Después se titula el documento con el nombre de INFORME.

Seguidamente comienza la sección de **Introducción**, donde se hará constar una breve caracterización de la entidad referida creación y a las principales actividades que desarrolla y otros aspectos que puedan resultar de interés.

También se expresan los objetivos de la auditoría, es decir, los resultados que la auditoría debe lograr.

De la misma forma, se reflejará el alcance de la auditoría de modo que los lectores puedan entender el grado de extensión de las tareas a ejecutar propósito de la misma, la profundidad y cobertura del trabajo realizado para cumplir los objetivos e interpretar correctamente sus resultados.

Declaración de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las normas cubanas de auditoría, y en el caso de que no se cumplan, las limitaciones en los objetivos y el alcance que pueden estar relacionadas con las propias características estructurales o de organización de la entidad, con la imposibilidad de aplicar determinado procedimiento previsto en el programa de trabajo diseñado, registros

primarios de la información inadecuados y políticas contables, económicas y financieras no acordes con la legislación vigente.

Se deben exponer claramente la metodología utilizada que puede incluir los programas utilizados acorde con las especificidades de la auditoría así como las legislaciones fundamentales asociadas a estos.

Corresponde ahora la confección de la sección de **Conclusiones** para resumir la auditoría, siendo deducciones lógicas basadas en los hallazgos de los auditores, no deben constituir una repetición de lo consignado en la sección de Resultados del propio informe sino una síntesis de los hechos y situación fundamentales comprobadas.

Se expone la calificación de la auditoría y deben reflejarse de forma general las causas y consecuencias directas e indirectas que pudieran derivarse de los hallazgos, cuando proceda cuantificar los daños económicos.

En la sección de **Resultados** se deben describir los hallazgos que forman la base de la opinión del auditor partiendo de las evidencias suficientes, competentes y relevantes reunidas para cumplir los objetivos de la auditoría contable medioambiental, los comentarios deben ser precisos y ordenados de acuerdo con los objetivos.

También se deben incluir los logros importantes de la administración referentes al cuidado y protección del medio ambiente.

No se incluyen señalamientos vinculados con hechos que no estén debidamente comprobados y recogidos en los papeles de trabajo, debidamente cuantificados y reflejando en cada caso el por ciento que representa la muestra del universo que conforman el tema que se verifica.

Seguidamente se elabora la sección de **Recomendaciones**. Deben ser constructivas, encaminándolas a atacar las causas de los problemas observados, referirse a acciones específicas dirigidas a quienes deben emprender esas acciones.

A continuación la sección de **Anexos** que se acompañan al informe cuando sea necesario elaborar éstos.

Por último se redacta la sección de **Generalidades**, donde el auditor consignará el término para que el auditado presente sus discrepancias con el contenido del informe

de existir éstas, expresar el término que dispone el auditado para que consulte la propuesta de las medidas disciplinarias a adoptar y para remitir el plan de medidas para erradicar las deficiencias halladas durante la auditoría.

Cuando proceda, debe exponerse una nota de agradecimiento al personal de la entidad auditada por la colaboración prestada en la realización de la acción de control. Y debe consignarse al final del informe el nombre y apellidos del auditor jefe, firma y número del Registro de Contralores y Auditores de la República de Cuba. También debe dejar constancia de su media firma en cada página del informe.

El informe de la auditoría debe ser completo, exacto, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados y debe comunicarse oportunamente a los directivos, funcionarios y trabajadores para que se tomen acciones respecto a los hallazgos y recomendaciones.

Etapas 4: Seguimiento

El objetivo de esta etapa es verificar que la entidad auditada haya presentado en los términos y plazos establecidos, la consulta de las medidas disciplinarias propuestas y del plan de medidas para las soluciones preventivas y correctivas a las deficiencias plasmadas en el informe de auditoría los que son:

- Dentro del término establecido de hasta 10 días naturales posteriores a la recepción del informe la organización auditada debe consultar a la unidad de auditoría las medidas administrativas que propone adoptar en los casos que proceda, basados en el Reglamento de la Ley No. 107 De la Contraloría General de la República quien, considerando los criterios de los auditores actuantes respecto a la significación de los hallazgos detectados.
- Simultáneamente la entidad auditada a partir del informe de la acción de control, elabora el Plan de Medidas en el término establecido en la legislación vigente de hasta 30 días, con el objetivo de corregir las deficiencias detectadas y lo envía a la unidad organizativa que ejecutó la acción de control, así como las medidas disciplinarias adoptadas con los responsables directos y colaterales

Los auditores actuantes analizan el Plan de Medidas con el objetivo de verificar si las medidas se corresponden con las deficiencias detectadas y se elaboró conforme a lo establecido en la legislación vigente, envían la respuesta a la entidad auditada planteando su conformidad o no con dicho plan y los motivos en caso de que no se apruebe.

2.3 Aplicación del método de evaluación de expertos y procesamiento estadístico.

En la investigación fueron consideradas las particularidades individuales de cada experto y la calificación científico-técnica, fue uno de los aspectos fundamentales en la selección y se obtuvo el criterio de personalidades de la rama de las ciencias contables y en la gestión ambiental.

El objetivo de la evaluación por expertos fue: corroborar el diseño del procedimiento para la ejecución de la auditoría contable medioambiental para el sector industrial, así como validar la calidad y efectividad del diseño del mismo.

Se trabajó con los 35 expertos seleccionados, a los cuales se les entregó el proyecto de investigación, el procedimiento y el cuestionario elaborado.

Al procesar la respuesta de los expertos se obtuvo el resultado que se muestra en el Anexo No 4.

Como se observa el 100 % de los expertos consideran en todas las variables evaluadas que la propuesta del procedimiento es muy adecuada y adecuada, destacándose significativamente su validez, objetividad y aplicabilidad con 91,7; 87,5 y 87,5 % respectivamente de muy adecuado, mientras que en menor magnitud pero con resultados de 79,2; 70,8 y 70,8 % de muy adecuado se manifiestan respectivamente la agilidad, la especificidad y la sencillez de la propuesta del procedimiento realizada.

Para procesar los datos de las dos aplicaciones de la encuesta, se aplicó la d'cima de Wilkoxon (dos muestras relacionadas), debido a que la muestra es pequeña y los datos tienen un nivel de medición ordinal.

Hipótesis

H0: No existe diferencia significativa entre las respuestas a las preguntas antes y después de implantado el sistema.

H_1 : Los resultados de la aplicación de la encuesta después de implantado el sistema fueron superiores.

Nivel de significación: $\alpha=0,05$, porque es el más utilizado en las investigaciones.

Significación de las pruebas en el SPSS-15-0: $\alpha_0=0,008$

Comparación: $\alpha_0 < \alpha$ ($0,008 < 0,05$)

Conclusión. Luego los resultados de la segunda aplicación de la encuesta fueron significativamente superiores a los de la primera para un nivel de significación de 0,05, lo que prueba la pertinencia de procedimiento para la ejecución de la auditoría contable medioambiental en el sector industrial.

Anexos

Anexo No 1

Tabla 1: Resultados obtenidos a través del cuestionario aplicado.

No	PREGUNTAS	%	
		Sí	No
1	¿Considera usted que los auditores de la Contraloría Provincial de Las Tunas conoce como ejecutar una auditoría contable medioambiental?		100
2	¿Existe dominio sobre el conocimiento de la identificación de los hechos económicos con enfoque medioambientales para el sector industrial?	-	100
3	¿Existe conocimiento de las cuentas medioambientales?	-	100
4	¿Considera que los auditores pueden revisar el registro y control de los costos medioambientales, así como la existencia de un sistema de costo medioambiental?	-	100
6	¿Considera usted que con la implementación de un procedimiento para la ejecución de una auditoría contable medioambiental al sector industrial se pueda tomar decisiones para la prevención y mitigación de los impactos medioambientales?	97,3	2,7
7	¿Considera que el desconocimiento en el tratamiento contable medioambientales en el sector industria podría estar gravitando en un mayor grado de eficiencia y eficacia de las mismas?	23,6	76,4
8	¿Considera que se necesitan desarrollar acciones de capacitación para elevar la cultura medioambiental de los auditores contables?	100	
9	A su criterio la estructura actual del Balance General, Estado de Resultado del sector industrial favorece una mejor comprensión y análisis de los resultados financieros medioambientales de esta industria.	3,3	96,7
10	¿Considera usted que la repercusiones del medioambiente están siendo consideradas actualmente de forma correcta dentro de la normativa contable de la empresa industrial?	10,0	90,0
11	¿A su criterio los auditores conocen elementos generales de la contabilidad medioambiental para efectos de toma de decisiones?	9,3	90,7
12	¿Se reconoce en la normativa contable actual la auditoría contable medioambiental?		100
13	¿Juzga usted que la auditoría contable medioambiental contribuye a perfeccionar el desempeño del sector industrial?	96,7	3,3

Fuente: Elaboración propia.

Anexo No 2

Tabla No. 2 Proforma EFE 5920 – 02 Estado de Situación empresa del sector Industria.

ESTADO DE SITUACION

Organismo:

Fecha :

Entidad:

Código

Cuenta	Concepto	Parcial	Saldo
ACTIVO			
<i>Activo Circulante</i>			
101	Efectivo en Caja - MN		
102	Efectivo en Caja - MLC		
110	Efectivo en Banco y Otras Instituciones - MN		
111	Efectivo en Banco y Otras Instituciones - MLC		
120	Inversiones a Corto Plazo o Temporales - MN		
121	Inversiones a Corto Plazo o Temporales - MLC		
130	Efectos por Cobrar a Corto Plazo - MN		
131	Efectos por Cobrar a Corto Plazo - MLC		
135	Cuentas por Cobrar a Corto Plazo - MN		
136	Cuentas por Cobrar a Corto Plazo - MLC		
137	Cuentas por Cobrar a Corto Plazo - Contravalor		
142	Préstamos y Otras Operaciones Crediticias a Cobrar a Corto Plazo		
146	Pagos Anticipados a Suministradores - MN		
147	Pagos Anticipados a Suministradores - MLC		
150	Pagos anticipados del proceso inversionista-MN		
151	Pagos anticipados del proceso inversionista-MLC		
161	Anticipos a Justificar - MN		
162	Anticipos a Justificar - MLC		
164	Adeudos del Presupuesto del Estado - MN		
165	Adeudos del Presupuesto del Estado - MLC		
167	Adeudos del Organismo - MN		
168	Adeudos del Organismo - MLC		
169	Adeudos del organismo-Contravalor		
172	Reparaciones Generales en Proceso		
<i>Inventarios</i>			
183	Inventario de Materias Primas		
183	<i>Inventario de Materias Primas Medioambiental</i>		
184	Inventario de Materiales Auxiliares		
185	Inventario de Combustibles y Lubricantes		
186	<i>Inventario de Partes y Piezas de Repuestos</i>		
186	<i>Inventario de Partes y Piezas de Repuestos Medioambiental</i>		
188	Inventario de Útiles y Herramientas en Almacén		
189	Inventario de Útiles y Herramientas en Uso		
190	Inventario de Producción Terminada		
191	Inventario de Mercancías para la Venta		
192	Producción Propia para Insumos		
198	Inventario de Víveres		
700	Producción Principal en Proceso		
701	Producción Auxiliar en Proceso		
704	Producción en Proceso de Animales en Desarrollo		
705	Producciones Agrícolas en Proceso		
731	Gastos Indirectos de Producción		

Activo a Largo Plazo

- 215Efectos por Cobrar a Largo Plazo - MN
- 216Efectos por Cobrar a Largo Plazo - MLC
- 218Cuentas por Cobrar a Largo Plazo - MN
- 219Cuentas por Cobrar a Largo Plazo - MLC

Activo Fijo

- 240Activos Fijos Tangibles
- 240Activos Fijos Tangibles Medioambiental**
- 255Activos Fijos Intangibles
- 375Depreciación de Activos Fijos Tangibles
- 375Depreciación de Activos Fijos Tangibles Medioambientales**
- 390Amortización de Activos Fijos Intangibles
- 265Inversiones Materiales
- 280Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista

Activo Diferido

- 300Gastos Diferidos a Corto Plazo MN
- 301Gastos Diferidos a Corto Plazo MLC
- 310Gastos Diferidos a Largo Plazo - MN
- 311Gastos Diferidos a Largo Plazo - MLC

Otros Activos

- 330Pérdidas en Investigación - MN
- 331Pérdidas en Investigación - MLC
- 332Faltantes de Bienes en Investigación - MN
- 333Faltantes de Bienes en Investigación - MLC
- 334Cuentas por Cobrar Diversas - Operaciones Corrientes - MN
- 335Cuentas por Cobrar Diversas - Operaciones Corrientes - MLC
- 346Efectos por Cobrar en Litigio
- 347Cuentas por Cobrar en Litigio
- 348Efectos por Cobrar Protestados
- 350Operaciones entre Dependencias - Activo
- 353Operaciones de Contravalor
- 354Depósitos y Fianzas - MN
- 355Depósitos y Fianzas - MLC
- 356Pagos a Cuenta de las Utilidades - MN
- 357Pagos a Cuenta de las Utilidades - MLC

Total de Activo

Pasivo y Patrimonio

Pasivo

Pasivo Circulante

- 401Efectos por Pagar a Corto Plazo - MN
- 402Efectos por Pagar a Corto Plazo - MLC
- 405Cuentas por Pagar a Corto Plazo - MN
- 405Cuentas por Pagar Medioambiental Corto Plazo - MN**
- 406Cuentas por Pagar a Corto Plazo - MLC
- 406Cuentas por Pagar Medioambiental Corto Plazo - MLC**
- 421Cuentas por Pagar - Activos Fijos Tangibles - MN
- 422Cuentas por Pagar - Activos Fijos Tangibles - MLC
- 425Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista - MN
- 426Cuentas por Pagar del Proceso Inversionista - MLC
- 430Cobros Anticipados - MN
- 431Cobros Anticipados - MLC
- 435Depósitos Recibidos - MN

436Depósitos Recibidos - MLC
440Obligaciones con el Presupuesto del Estado - MN
440Obligaciones con el Presupuesto del Estado - MN
441Obligaciones con el Presupuesto del Estado - MLC
450Obligaciones con el Organismo - MN
451Obligaciones con el Organismo - MLC
455Nóminas por Pagar
455Nóminas por Pagar Medioambiental
460Retenciones por Pagar
470Préstamos Recibidos y Otras Operaciones Crediticias por Pagar MN
471Préstamos Recibidos y Otras Operaciones Crediticias por Pagar MLC
480Gastos Acumulados por Pagar - MN
481Gastos Acumulados por Pagar -MLC
491Provisión para Reparaciones Generales
492Provisión para Vacaciones
493Provisión Medioambiental para Vacaciones
493Provisión para Inversiones
494Otras Provisiones Operacionales - MN
Pasivo a Largo Plazo
510Efectos por Pagar a Largo Plazo - MN
511Efectos por Pagar a Largo Plazo - MLC
515Cuentas por Pagar a Largo Plazo - MN
516Cuentas por Pagar a Largo Plazo - MLC
520Préstamos Recibidos por Pagar a Largo Plazo - MN
521Préstamos Recibidos por Pagar a Largo Plazo - MLC
Otros Pasivos
555Sobrantes en Investigación - MN
556Sobrantes en Investigación - MLC
565Cuentas por Pagar Diversas - MN
566Cuentas por Pagar Diversas - MLC
575Operaciones entre Dependencias - Pasivo
Total de Pasivo

Patrimomino
600Inversión Estatal
620Donaciones Recibidas - MN
621Donaciones Recibidas - MLC
630Utilidades Retenidas - MN
635Subvención por Pérdidas
640Pérdidas
 de Períodos Anteriores
645Reservas Patrimoniales
 Utilidad del Período
 Pérdida del Período
Total de Pasivo y Patrimonio

Anexo No 3

Tabla No. 3 Proforma EFE 5921 – 02 Estado de Rendimiento Financiero empresa del sector Industria.

Organismo:

Fecha:

Entidad:

Cuenta	Concepto	Parcial	Saldo
900	Ventas - MN		
	de ello: Otras Ventas - Moneda Nacional		
901	Ventas - MLC		
	de ello: Otras Ventas - Moneda Convertible		
916	Más: Subvenciones		
	Ventas Netas		
	Menos:		
810	Menos: Costo de ventas		
811	Costo de Ventas en - MLC		
	Utilidad o Pérdida Bruta en Ventas		
819	Menos: Gastos de Distribución y Ventas - MN		
820	Gastos de Distribución y Ventas - MLC		
	Utilidad o Pérdida Neta en Ventas		
822	Menos: Gastos Generales y de Administración - MN		
823	Gastos Generales y de Administración - MLC		
825	Gastos de Operación - MN		
826	Gastos de Operación - MLC		
	Utilidad o Pérdida en Operaciones		
827	Menos: Gastos Medioambiental - MN		
828	Gastos Medioambiental - MLC		
	Utilidad o Pérdida Medioambiental		
835	Menos: Gastos Financieros - MN		
836	Gastos Financieros - MLC		
845	Gastos por Pérdidas - MN		
846	Gastos por Pérdidas - MLC		
850	Gastos por Faltantes de Bienes - MN		
851	Gastos por Faltantes de Bienes - MLC		
855	Gastos de Años Anteriores - MN		
856	Gastos de Años Anteriores - MLC		
865	Otros Gastos - MN		
	de ello: Gastos de Comedor y Cafetería MN		
866	Otros Gastos - MLC		
	de ello: Gastos de Comedor y Cafetería MLC		
920	Más: Ingresos Financieros - MN		
921	Ingresos Financieros - MLC		
930	Ingresos por Sobrantes de Bienes - MN		
931	Ingresos por Sobrantes de Bienes - MLC		
940	Ingresos de Años Anteriores - MN		
941	Ingresos de Años Anteriores - MLC		
950	Otros Ingresos - MN		
	de ello: Ingresos de Comedor y Cafetería MN		
951	Otros Ingresos - MLC		
	de ello: Ingresos de Comedor y Cafetería MLC		
UTILIDAD O PERDIDA DEL PERIODO ANTES DE IMPUESTOS			

ANEXO No. 4 PROCESAMIENTO DEL CUESTIONARIO APLICADO A LOS EXPERTOS SOBRE LA VALIDEZ DE LA NORMA.

Variables	5		4		3		2		1	
	Cant	%	Cant	%	Cant	%	Cant	%	Cant	%
Validez de la propuesta	22	91,7	2	8,3						
Objetividad de la propuesta	21	87,5	3	12,5						
Especificidad de la propuesta	17	70,8	7	29,2						
Sencillez de la propuesta	17	70,8	7	29,2						
Agilidad de las propuestas	19	79,2	5	20,8						
Aplicabilidad de la propuesta	21	87,5	3	12,5						