

# Evaluación de la contabilidad financiera y gestión medioambiental en empresas turísticas



## RESUMEN

Santa T. Carrillo Ramos\* / Pedro R. Ó'Reilly Espinosa \*  
Aristides Pelegrín Mesa \*\* / Kenia Urra López\*\*

La investigación que se presenta deriva de un estudio realizado hace algunos años en el campo de la contabilidad medioambiental. En este trabajo se exponen una serie de procedimientos para evaluar la contabilidad en empresas turísticas desde un enfoque financiero y de gestión, considerando que la tendencia internacional es la búsqueda de empresas competitivas no sólo con patrones de calidad sino también de tipo medioambiental. La temática despierta especial interés; en Cuba, por ejemplo, se están dando los primeros pasos para realizar un tratamiento adecuado de los recursos ambientales y su incorporación a la información contable, financiera y de gestión.

**PALABRAS CLAVE** | Cuba, calidad ambiental, contabilidad ambiental, costos medioambientales, recursos naturales.

173

\* Universidad Central de Las Villas

\*\* Universidad de Camagüey



## Introducción

El interés y la preocupación por el medioambiente y su conservación involucran a numerosas disciplinas, entre éstas, la Contabilidad. No obstante que juega un papel importante en su modelo tradicional, no se tiene en cuenta la contabilidad medioambiental en el contexto de la contabilidad nacional; aun cuando la contabilidad de los recursos naturales puede mostrar indicadores, estadísticas e informes sobre consumo, calidad, emisiones, generaciones de residuos, entre otros.

Hay especialistas a quienes les ha costado creer la estrecha relación que existe entre la ecología y la contabilidad, porque suponen que no tienen nada en común. La unión de la ecología con la contabilidad se ha visto plasmada en virtud de la problemática medioambiental presentada en las empresas. Así, ahora son testigos de la fuerte influencia que está ejerciendo la ecología en la economía de las empresas. Es aquí donde entra la contabilidad, cuyo objetivo es medir los hechos económicos que afectan a la entidad, para brindar información relevante, fidedigna, confiable, oportuna, comprensible, objetiva e íntegra.

Otros autores consideran que la contabilidad se hizo imprescindible al momento de enfrentar el problema medioambiental, pues plantean que para hacer frente a los problemas de conservación, las empresas cuentan con procedimientos y técnicas de administración que están directamente relacionados con funciones de la contabilidad; especialmente, la divulgación de técnicas contables de las medidas de protección al medioambiente y de los daños potenciales. En este sentido, la incorporación de la contabilidad a las materias medioambientales satisface la necesidad de cuantificar, registrar e informar acerca de los daños causados y las acciones preventivas o correctivas necesarias para evitarlos (medidas de protección medioambiental).

La búsqueda de soluciones al problema medioambiental exige a las empresas el perfecto conocimiento del problema; conocerlo implica explicar el impacto de hoy sobre el futuro, y explicar es un concepto que comprende conocer, identificar, denominar, medir, divulgar, reportar y comunicar. Es aquí donde se empieza a relacionar la ecología con la contabilidad.

Por otra parte, la ecología, desde la perspectiva social, ha evidenciado los problemas medioambientales que genera la actividad humana y constituyen un reto para la humanidad; ya que probablemente es su propia supervivencia

la que está en juego y no la del planeta, como advierte la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2002: 13).

Los dos últimos siglos han sido testigos del impacto negativo al medioambiente, inédito en la historia planetaria. Su efecto acumulado reviste ya la gravedad suficiente como para que la sociedad en general haya tomado conciencia no sólo del problema, sino que además reclame la adopción de soluciones.

Esta línea de pensamiento ha cristalizado en un principio globalmente compartido y utilizado, como es el desarrollo sostenible, difundido por el informe *Nuestro futuro común*, de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y el Desarrollo de las Naciones Unidas, más conocido como *Informe Brundland* (CMMAD, 1988). Se afirma que es sostenible el desarrollo que permite la satisfacción de las necesidades de la humanidad sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las suyas (AECA, 2002: 13)

Respecto a la protección del medioambiente y la consecución de un modelo de desarrollo sostenible en el sector turístico, se puede afirmar que son retos de supervivencia, pues el desarrollo turístico contribuye al deterioro de aquellos recursos naturales que a su vez constituyen uno de sus principales atractivos. De ahí la necesidad de una simbiosis armónica entre turismo y medioambiente, pues la calidad de éste en el destino turístico es decisiva a la hora de elegir el producto vacacional.

El desarrollo y la gestión del turismo sostenible en competitividad internacional demanda la obtención de un nivel de conocimientos, habilidades, valores y competencias en sus recursos humanos, materiales y financieros en correspondencia con la situación actual que impone el entorno internacional; por ello, es necesario diseñar procedimientos que permitan evaluar la gestión financiera y de gestión medioambiental en empresas de este sector. En la actualidad, la tendencia internacional se dirige a buscar empresas con rasgos distintivos no sólo de patrones de calidad sino también medioambientales.

### **Procedimientos para evaluar la gestión financiera y medioambiental**

---

A continuación, se presenta una propuesta de procedimientos que posibilitan la utilización de la información de gestión financiera y medioambiental, que tiene como objetivo ofrecer elementos para la toma de decisiones en empresas turísticas (figura 1).

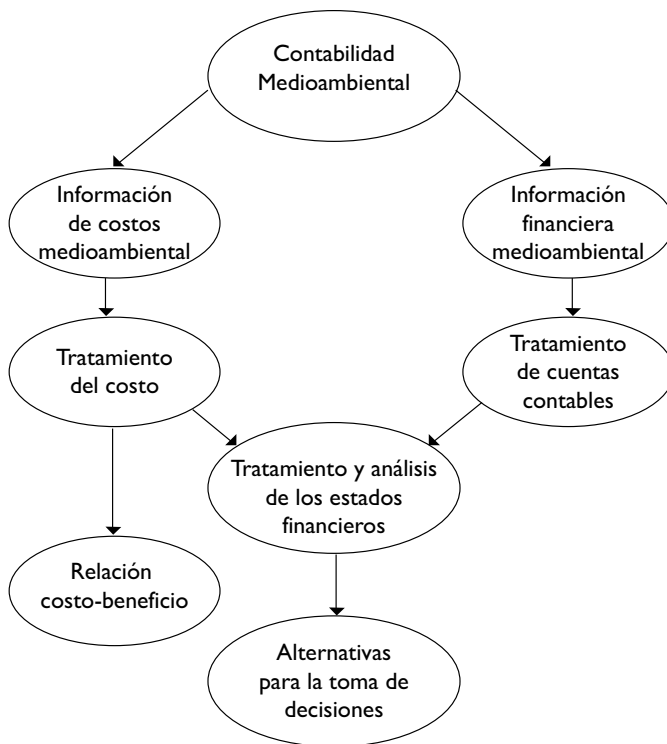


FIGURA 1. EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN FINANCIERA Y MEDIOAMBIENTAL EN EMPRESAS TURÍSTICAS

### **Información de costos medioambientales** \_\_\_\_\_

Para realizar el análisis, se debe partir de algunos conceptos que nos permitan conocer con mayor facilidad el cálculo de los ratios y analizarlos.

La contabilidad de gestión medioambiental parte del criterio de que se está en presencia de un problema bidimensional que podría esquematizarse como se muestra en la figura 2:

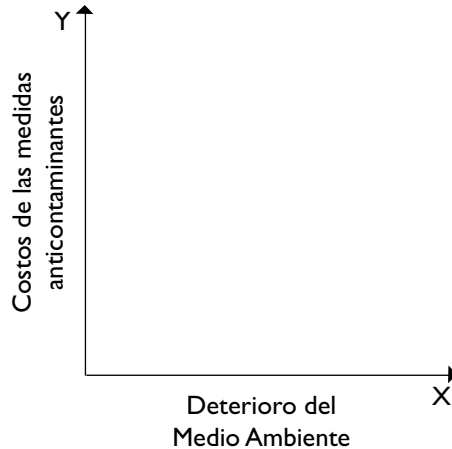


FIGURA 2. PROBLEMA BIDIMENSIONAL DE LA GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL

## **Costos medioambientales recurrentes** \_\_\_\_\_

### *a) Costos recurrentes*

- Costos generales de la obtención de información
- Costos derivados de la gestión medioambiental (ecoauditoría, ecoetiqueta)

### *b) Costos derivados de un plan de gestión medioambiental*

- Diagnóstico y estudios de impactos medioambientales
- Análisis de riesgos
- Costos internos de formación medioambiental
- Costos de análisis, laboratorios y ensayos
- Pérdidas incurridas en investigación y desarrollo
- Primas y seguros

### *c) Costos derivados de la adecuación tecnológica medioambiental*

- Patentes por el uso de tecnología
- Amortización de activos
- Mantenimiento y equipos



*d) Costos derivados de la gestión de residuos, emisiones y vertidos*

- Tratamiento previo
- Transporte
- Almacenamiento
- Manipulación de sustancias contaminantes, envases y embalajes

*e) Costos derivados de la gestión del producto*

- Publicidad ecológica
- Mercadotecnia medioambiental
- Análisis del ciclo de vida del producto

*f) Costos derivados de las exigencias administrativas*

- Costos de vertederos
- Recolección de basura
- Tributos e impuestos ecológicos
- Multas y sanciones

**Costos medioambientales no recurrentes** \_\_\_\_\_

*a) Costos derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental*

- Costos de prevención de la contaminación
- Costos de los sistemas de información
- Costos de los sistemas de detección sobre la contaminación
- Costos I + D

*b) Costos derivados de las inversiones e instalaciones*

- Costos financieros
- Costos de gestión de inversiones (inversiones para reciclado, sistema de recuperación, reutilización de residuos, etcétera).

*c) Costos derivados de la interrupción en el proceso*

- Costos por parada técnica y retrasos
- Costos de interrupción de la producción

d) *Costos derivados de accidentes*

- Costos de accidentes propiamente dichos
- Costos de compensación de daños
- Costos de indemnización

e) *Costos derivados de la mejora de la imagen medioambiental de la empresa*

- Patrocinio de las actividades medioambientales
- Costos de creación y mantenimiento de mercados ecológicos
- Costos de diseños de nuevos productos

f) *Costos no reembolsables*

- Costos de fugas
- Daños a la cultura y al paisaje

La estructura de costos citada responde a las exigencias de la edición del valor y de un producto terminado con calidad y eficiencia.

### **Ratios medioambientales**

Se considera oportuno dentro de los procedimientos metodológicos calcular ratios medioambientales que pueden resultar de utilidad a las entidades en general y que muestren una visión de los resultados finales de estas organizaciones. Estos ratios permiten conocer de manera general el comportamiento del costo asociado al consumo de recursos.

$$\text{Costos medioambientales (CM)} = \frac{\text{Costos medioambientales}}{\text{Costo total de los servicios}}$$

$$\text{Consumo de energía (CE)} = \frac{\text{Consumo de energía}}{\text{Costo de los servicios}}$$

$$\text{Generación de valor añadido (GVA)} = \frac{\text{Ingresos}}{\text{Consumo de materiales}}$$

$$\text{Activo medioambiental (AM)} = \frac{\text{Activo medioambiental}}{\text{Activo total}}$$



$$\begin{aligned} \text{Tasa de reciclaje (TR)} &= \frac{\text{Consumo de material reciclado}}{\text{Consumo total de materiales}} \\ \text{Tasa de desechos (TD)} &= \frac{\text{Valor de los materiales de desechos}}{\text{Consumo de materiales}} \\ \text{Tasa de rechazos (TZ)} &= \frac{\text{Valor anual de los rechazos}}{\text{Existencia media}} \end{aligned}$$

Se propone lo siguiente: el cálculo de estos ratios será adecuado a las condiciones concretas de las diferentes empresas.

### **La información financiera medioambiental**

La consideración del medioambiente en la contabilidad financiera se puede realizar desde múltiples perspectivas, que van desde un enfoque crítico que cuestiona el statu quo hasta una simple integración del concepto en algunas partidas claves, como gastos y provisiones. En este último extremo se sitúa la postura del International Accounting Standards Committee (IASC), que utiliza las reglas derivadas del marco conceptual básico (IASC, 1989:12). En este sentido, cabe recordar que las normas de IASC se alcanzan por un amplio consenso que implica a representantes de países con muy diferente grado de evolución de sus regulaciones medioambientales (AECA, 2002: ).

En una posición intermedia se han situado otras propuestas con un objetivo más ambicioso que el del IASC, y que se han manifestado en la integración de los aspectos medioambientales en el sistema de información de la empresa, recogiendo una mayor aproximación a la interrelación de la actividad con el entorno natural. En esta línea, algunos organismos, como la Fédération des Experts Comprables Européens (FEE), han optado por la configuración de un marco conceptual adaptado a la presentación de información medioambiental , en paralelo a la actuación de los organismos reguladores más importantes para la normalización y armonización contable, entre los que destacan el Financial Accounting Standards Board (FASB), el IASC y AECA. Sobre la base de este enfoque conceptual se vienen desarrollando modelos de información medioambiental de gran aceptación, como la *Guía de información sobre sostenibilidad*, publicada por la Global Reporting Initiative (GRI) en el año 2000 (AECA, 2002: 21).



Esta información suele presentarse en un informe separado y se distingue claramente de la contabilidad tradicional. Actualmente, el reporting medioambiental parece haber alcanzado un importante grado de desarrollo en grandes compañías, básicamente por la aceptación de propuestas como la *Guía de elaboración de informes de sostenibilidad* del GRI (2000), hasta el extremo de merecer un reconocimiento expreso del IASC en la **NIC** núm. 1 (AECA, 2002).

## **Usuarios y sus necesidades informativas** \_\_\_\_\_

La delimitación del objetivo de la contabilidad medioambiental está ineludiblemente unida a los agentes que la utilizan para juzgar las relaciones medioambientales de la entidad. En este sentido, la progresiva ampliación del concepto de usuarios, con la introducción de agentes interesados en la evaluación de la responsabilidad social (AECA, 1998: 15), debe impulsar la publicación de cuestiones medioambientales. Asimismo, la gran influencia del impacto de las cuestiones medioambientales sobre los aspectos económico-financieros ha dado lugar a que usuarios tradicionales evalúen los impactos medioambientales como un elemento más de sus decisiones. En este sentido, se pueden destacar dos realidades que confirman este hecho: en primer lugar, la progresiva regulación de información financiera de carácter medioambiental.

En esta línea, la hipótesis de empresa en funcionamiento, tradicionalmente definida como la presunción de que continuará la actividad de la empresa en un futuro previsible, debe ampliar su significado para la contabilidad medioambiental. Así, la FEE señala que deben reconocerse pasivos los costos medioambientales futuros, como los de restauración de terrenos, tal como ha pronunciado ya la regulación Emerging Sigues Task Force (EITF) del FASB para las compañías norteamericanas (AECA, 2002: 31).

La última dificultad importante es que los participantes tienen sensibilidades muy diferentes frente a lo que es material sobre el medioambiente. Así, un hecho importante para un grupo –una organización ecologista preocupada por la utilización de los sedimentos de un río por parte de una constructora– no lo es para otros –los inversores que consideran ese hecho como un recurso del que dispone legalmente la empresa.

A este obstáculo se puede añadir la escasa conciencia ecológica de muchos involucrados que no desean asumir la formación precisa para interpretar



la información proporcionada por la entidad. No obstante, en el caso de la contabilidad financiera medioambiental la dificultad es menor y no muy importante, cualitativamente, de otra información contable.

Constituye la base y el pivote para poder desarrollar y analizar el tratamiento contable y financiero de los recursos ambientales. Por eso es necesario que cumpla los siguientes requerimientos:

- Información coherente asociada al tipo de actividad (servicios)
- Información detallada, por las propias características que posee la actividad medioambiental (recursos, costos asociados, posibles ingresos)
- Información entendible (dada la complejidad de la actividad)

Con respecto al tratamiento de los asuntos contables para la contabilidad financiera medioambiental es necesario seguir un orden lógico:

- Interiorizar el sistema de cuentas que existe actualmente en esta entidad
- Proponer el tratamiento (y éste es el trabajo más complejo) de aquellas cuentas contables que puedan asumir los criterios medioambientales (gastos)

Para analizar con mayor profundidad la información financiera medioambiental en lo expuesto anteriormente, dimos una muestra de algunas de las partidas que tienen carácter medioambiental, como las inversiones medioambientales, ya sean en activos tangibles o en inversiones que pertenecen al grupo de activos, entre otras.

No obstante, es imposible obviar la relevancia que cada día va adquiriendo la *contabilidad financiera medioambiental*, que se puede definir como aquella parte del sistema contable que tiene el propósito de proveer información sobre el impacto financiero de aspectos medioambientales a través de las cuentas anuales auditadas. En segundo lugar, la contabilidad financiera medioambiental también incluye información específica en las partes no auditadas de los informes anuales y que hacen referencias a aspectos financieros de la actuación medioambiental de la empresa, relacionados casi siempre con gastos e inversiones medioambientales.

Esta definición tiene varias consecuencias: por un lado, no incluye el reconocimiento y medida de costos o eventos no soportados por las empresas

o externalidades (UNCTAD, 1997); por otro, recoge todos los elementos de la información medioambiental requerida.

*Tratamiento de las cuentas contables.* Se presentan aisladas en análisis independientes dentro de los asientos contables, ocupando su lugar con nombres ya establecidos. Por tanto, se necesita realizar su inclusión dentro de los clasificadores estándares de cuentas.

*Tratamiento y análisis de los estados financieros.* No reflejan en su información los impactos medioambientales medidos por la contabilidad medioambiental, tanto de gestión como financiera. Es por ello que se considera una resultante de los elementos anteriores; por lo que la conformación y expresión de la información dentro de los estados dependerá de la secuencia y el tratamiento que se obtenga, por una parte, con las cuentas contables y, por otra, por el análisis de los costos, así como su tratamiento; de lo que resulta otra posibilidad de expresar de manera adecuada la información de recursos ambientales en estos importantes documentos.

En este tratamiento despierta un especial interés la utilización de la información como perspectiva para la toma de decisiones, la cual puede clasificarse en tres grupos:

1. *Indicadores específicos.* Se considera la información desde una visión integral de la empresa, proponiendo indicadores específicos sobre la actuación empresarial en este campo. Se incluyen los indicadores sociales de desempeño empresarial en relación con la comunidad en la que está insertada dicha empresa. En lo relativo al medioambiente, mide la participación en los gastos de la sociedad, de los gastos destinados a la degradación de éste, por encima de las obligaciones legales.
2. *Balances de la sociedad.* En este caso, también se mantiene la visión integral de la empresa pero ofrece la información dentro del balance de la sociedad. En esta posición, se diferencian las repercusiones sobre los empleados (ruidos, calor, vibraciones, radioactividad) y sobre la comunidad en general (contaminación de la atmósfera, de las aguas). Para informar sobre la repercusión en los empleados existen indicadores cualitativos, mientras que para la información sobre la sociedad en general, además de los indicadores cualitativos, se relevan



detalladamente los agentes contaminantes, su cuantificación (peso o volumen) y el porcentaje y costo de saneamiento alcanzados por la entidad contaminadora.

3. *Balance ecológico*. Se refiere a una propuesta contable que diseña nuevos estados financieros especialmente elaborados con el fin de reflejar los impactos medioambientales.

### Conclusiones

- Los entornos actuales demandan de procedimientos contables que respondan a la conservación y protección del medio ambiente natural por parte de las organizaciones turísticas.
- Es un instrumento de ayuda mediante el cual se mejora la imagen pública de la empresa.
- En la contabilidad medioambiental se introducen nuevos enfoques que posibilitan agregar valor a las empresas turísticas.
- Le ofrece una visión a los directivos de las empresas turísticas en cuanto a la toma de decisiones.
- Es una herramienta clave para la gestión medioambiental, pues permite mejorar en el contexto interno el nivel de información de la empresa.

### FUENTES CONSULTADAS

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2002). *Regulación contable de la información medioambiental*. Madrid: AECA, 141 p.
- (1998). *Contabilidad de gestión medioambiental*. Madrid: AECA.
- (1989). *Marco conceptual para la información financiera*. Madrid: AECA.
- CMMAD (1998). *Nuestro futuro común*. Madrid: Alianza Editorial.
- EITF (1998). "Accounting For Environmental Liabilities". *Sigue*, 935, Norwalk, CT.
- Fédération des Experts Comptables Européens. (2000). *Towards a general accounting framework for environmental reporting*. Bruselas: FEE.

- Financial Accounting Standards Board (2001). "Accounting for asset reiteration obligations". *Statemen*, 143. Stamford: FASB, junio de 2001.
- Internacional Accounting Standards Committee. (1989). *Marco conceptual para la contabilidad financiera*. Londres: IASC.
- Larrinaga, C. (1999). "Contabilidad medioambiental: Evaluación de la reciente regulación española". Ponencia presentada en la *II Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*. Valencia, España, 25 y 26 de noviembre de 1999.
- UNCTAD (1997). *Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas* [en línea] UNCATD. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, Ginebra, Suiza [3 de diciembre de 1997], disponible en: <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard2.sp.pdf>

# I Coloquio Internacional de Turismo Cultural y Ambiental



alternativas de sostenibilidad

Del 5 al 8 de marzo de 2008

## Organizan:

Universidad de Quintana Roo (México) \*sede

Universidad de Udine (Italia)

## Objetivo:

Discutir la definición del concepto de turismo cultural y ambiental desde la perspectiva de un segmento turístico mundial especializado.

## PÁNELES, PONENCIAS MAGISTRALES Y MESSAS TEMÁTICAS DE TRABAJO:

- Turismo Cultural
- Turismo Ambiental

INFORMES: <http://citca.uqroo.mx>

E-MAIL: [citca@uqroo.mx](mailto:citca@uqroo.mx)

Dr. Francisco J. Güemes Ricalde  
Universidad de Quintana Roo, México  
[fragueme@uqroo.mx](mailto:fragueme@uqroo.mx)

Dott.ssa Franca Battigelli  
Universidad de Udine, Italia  
[franca.battigelli@uniud.it](mailto:franca.battigelli@uniud.it)

