

Reflexiones acerca del grado de avance de la Contabilidad Medioambiental en Cuba.

Dr. Arístides Pelegrín Mesa.
Profesor Titular.
Universidad de Camagüey.
aristide.pelegrin@reduc.edu.cu
Cuba

Ms.C Pablo Alian Lamorú Torres.
Profesor Asistente.
Universidad de Holguín.
pablo.lamoru@uho.edu.cu
Cuba

RESUMEN

Recibido: 7/2/2011. Versión Final aceptada: 18/3/2011

Los estudios asociados a la Contabilidad y el Medio Ambiente están ocupando un lugar importante dentro de las investigaciones contables por las implicaciones de esta temática en la búsqueda del añorado desarrollo sostenible y la necesidad de buscar alternativas en función de que las empresas logren internalizar las externalidades medioambientales.

Desde esta perspectiva el presente trabajo presenta una serie de reflexiones sobre el grado de avance de la Contabilidad Medioambiental en Cuba donde se expone como a pesar de los resultados que se han obtenido en materia de investigación aún son incipientes los esfuerzos por lograr un consenso desde el punto de vista normativo en el país. No obstante, se muestran una serie de procedimientos que se han venido conformando así como la viabilidad de los mismos a través de estudios de caso.

PALABRAS CLAVES: Contabilidad Financiera y de Gestión Medioambiental, ingresos ambientales, costos medioambientales, relación costo/beneficio.

Clasificación JEL: M41

INTRODUCCION

El mundo de hoy en el cual vivimos avanza cada vez más con grandes contradicciones motivadas por los fenómenos relacionados con el desarrollo y el crecimiento económico. Asociado a este dilema, lo cual no deja de ser preocupante para todos los habitantes de esta casa común se hace

inminente la necesidad de buscar un desarrollo sostenible que propicie una garantía en el corto y el largo plazo para las generaciones del presente y del futuro.

Como se conoce la Contabilidad convencional ha venido dejando fuera de su ámbito de estudio a aquellos costos e implicaciones que la empresa no internaliza, como son los medioambientales. Por otro lado y con un efecto en cadena ha sido imposible desarrollar una adecuada gestión empresarial asociada al medio ambiente lo cual le crea desventajas críticas a estas entidades que incluso son percibidas por la clientela. Este fenómeno actualmente está siendo uno de los factores que de hecho está intuyendo en la pérdida de competitividad de los tejidos empresariales y que se inscribe como una preocupante que necesita tener respuesta de manera inmediata.

En el presente trabajo presentamos como Cuba ha venido trabajando en esta línea y cuales son las limitaciones que se presentan para lograr avanzar hacia una normatividad en la información contable medioambiental. En la primera parte se reflexiona acerca del grado de avance en la temática y cuales son los factores claves influyentes así como los criterios que actualmente se toman como referencia para avanzar hacia nuevos estadios.

Posteriormente se presentan una serie de procedimientos que se han formulado para construir una lógica asociada a la Contabilidad Financiera y de Gestión Medioambiental donde se destacan una serie de etapas en las cuales se logra abarcar todo el abanico de información medioambiental que debe poseer una empresa.

Finalmente se presentan las conclusiones derivadas de este trabajo

REFLEXIONES SOBRE EL GRADO DE AVANCE DE LA CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL EN CUBA.

Los avances en materia de Contabilidad Medioambiental en Cuba aún son incipientes por cuanto a pesar de los esfuerzos desarrollados en el campo de la investigación por parte de especialistas y por algunas iniciativas de organismos asociados a estrategias y políticas ambientales los resultados aún son limitados, por cuanto no se ha logrado un consenso para obtener una normativa contable que pueda cubrir tales expectativas. En ello han incidido algunos factores entre los que pueden mencionarse:

- ✚ La heterogeneidad de criterios por sectores y empresas dado el carácter de nuestra economía
- ✚ La falta de cultura empresarial en materia de información financiera medioambiental
- ✚ La creación hace tan solo un año del Comité de Normas Contables Cubanas que es el organismo que ha de ser el encargado de legislar e instrumentar las normativas asociadas a la información contable medioambiental.

No obstante y tomando como referencia la conceptualización y el estado del arte de la temática se ha venido trabajando en la definición de una serie de procedimientos que han de constituir los pivotes para el logro de la normatividad deseada .en el cual ha venido trabajando un grupo de investigación de universidades cubanas sobre a base de estudios de caso. Entre los criterios que se están tomando en cuenta están los siguientes:

- ✚ Es necesario situarse en el contexto empresarial donde se ubica la organización, por cuanto las características y el tratamiento ambiental difieren por sectores. Es indudable la diferencia en el tratamiento de los recursos medioambientales en empresas hoteleras y en las extractivas, por ejemplo.
- ✚ Se necesita de un Sistema Contable en la empresa objeto de estudio con una adecuada organización donde los documentos básicos y elementales como los Estados Financieros y el Balance de Pérdidas y Ganancias estén reflejando los hechos económicos en tiempo real.
- ✚ Se necesita de una cultura empresarial mínima que logre concienciar a todos los involucrados en la necesidad de controlar los recursos medioambientales y su reflejo de forma fiel en los resultados globales de la empresa.
- ✚ El proceso de implementación debe ser conocido y acogido por parte de clientes, proveedores, etc, pues son los que se convierten en los partícipes de este tipo de información.

Desde esta perspectiva los procedimientos se dividen en las dos áreas de acción dentro de la Contabilidad, es decir la Financiera y la de Gestión.

Procedimientos para la implementación de un Contabilidad Financiera Medioambiental.

Para ello se parte de las siguientes etapas:

1. Diagnóstico del estado de situación de la información contable en la empresa objeto de estudio.

Se parte del criterio de que es necesario diagnosticar como fluye la información contable en las diferentes áreas funcionales de la empresa, como se capta la información, cuales son los usuarios fundamentales, como ocurre el proceso de registro de las operaciones.

Es importante evaluar el grado de preparación de los Estados Financieros y del Estado de Pérdidas y Ganancias y el uso que se le está dando a los mismos.

2. Evaluar la situación medioambiental de la organización.

Es importante definir como la organización asume los criterios de racionalidad medioambiental, evaluando el grado de utilización de variables críticas tales como:

- ✚ Tratamiento de residuales
- ✚ Tratamiento de Agua
- ✚ Generación de energías renovables y no renovables
- ✚ Procesos de Reciclaje
- ✚ Índices de sanidad, entre otros
- ✚ Definición del daño ambiental.

3. Definir como captar la información asociada a estos recursos ambientales para reflejarlos e incorporarlos a la Contabilidad Empresarial desde las diferentes áreas críticas de la empresa. (Sistema Informativo Medioambiental).

4. Evaluar y definir los términos básicos llevados al lenguaje contable:

- ✚ Definición de Activos Medioambientales
- ✚ Definición de Pasivos Medioambientales
- ✚ Estructuración de gastos medioambientales por su naturaleza
- ✚ Definición de Contingencias Medioambientales.

5. Incorporación a las cuentas contables de la organización.

El éxito real de la Contabilidad Medioambiental está en la capacidad de controlar el recurso desde su origen, por lo que lo más adecuado sería definir cuentas contables. Las experiencias aún hacen complejo este proceso, y la tendencia inicial ha sido el de utilizar memorias temporalmente.

6. Análisis y tratamiento de la información medioambiental en los resultados globales de la empresa (Estado de Resultados y Balance General).

Se reconoce que en los Estados Financieros de la empresa deben reflejarse los resultados de la situación medioambiental generada y las particularidades por cada área de la organización.

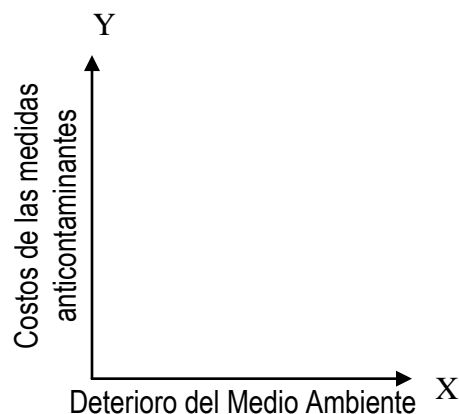
Procedimientos para la implementación de la Contabilidad de Gestión Medioambiental.

Como se conoce la Contabilidad de Gestión se dedica a examinar la información del ambiente interno de la organización, de manera tal que emite juicios con vistas a la toma de decisiones correctivas. Desde esta óptica, se proponen los siguientes pasos con vistas a evaluar el tratamiento del recurso medioambiental, para ello se subdivide el análisis en lo siguiente:

1. Cálculo de costos medioambientales.
2. Cálculo de Ratios (razones medioambientales)
3. Cálculo del Margen (Pérdida) medioambiental Empresarial.
4. Cálculo de la Relación Costo/ Beneficio medioambiental.

1. Cálculo de costos medioambientales:

Se parte del criterio de que estamos en presencia de un problema bidimensional que podría esquematizarse gráficamente de la siguiente forma:



De lo anteriormente se deduce que las estructuras de costos deben responder, precisamente a estas dos magnitudes, permitiendo por tanto definir la posición de la empresa dentro del sector. Partiendo de este criterio se han consultado numerosas fuentes bibliográficas en las que se han intentado asumir criterios de clasificación, sin embargo, se asume un criterio de la Asociación Española de Contabilidad y Administración(AECA) sobre recurrencia o no de costos, partiendo de la incorporación del recurso al proceso de que se trate. De ahí que se asuma lo siguiente:

Costos medioambientales recurrentes:

- a) Costos recurrentes:
 - Costos generales de la obtención de información
 - Costos derivados de la gestión medio ambiental. (Ecoauditoría, ecoetiqueta.)
- b) Costos derivados de un plan de gestión medio ambiental:
 - Diagnóstico y estudios de impactos medioambientales
 - Análisis de riesgos
 - Costos internos de formación medio ambiental
 - Costos de análisis, laboratorios y ensayos
 - Pérdidas incurridas en investigación y desarrollo
 - Primas y seguros
- c) Costos derivados de la adecuación tecnológica medio ambiental
 - Patentes por el uso de tecnología
 - Amortización de activo.
- 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
 - Marketing medio ambiental
 - Análisis del ciclo de vida del producto
- f) Costos derivados de las exigencias administrativas:
 - Costos de vertederos
 - Recogidas de basura
 - Tributos e impuestos ecológicos
 - Multas y sanciones.

Costos medioambientales no recurrentes:

- a) Costos derivados de los sistemas de información y prevención medio ambiental:
 - 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, etc.).
- c) Costos derivados de la interrupción en el proceso:
 - Costos por parada técnica y retrasos
- d) Costos derivados de accidentes:
 - Costos de accidentes propiamente dichos
 - Costos de compensación de daños
 - Costos de indemnización de daños.
- e) Costos derivados de la mejora de la imagen medio ambiental de la empresa:
 - Patrocinio de las actividades medioambientales
 - Costos de creación y mantenimiento de marcados ecológicos
 - Costos de diseños de nuevos productos.
- f) Costos no desembolsables:
 - Costos de fugas
 - Daños a la cultura y al paisaje.

Para el control y análisis de estos costos se necesita seguir una secuencia lógica que contenga los siguientes pasos:

1. Identificación del área donde se generan costos medioambientales.
2. Caracterización del tipo de costo por su naturaleza y por su gestionamiento.
3. Definición del impacto del costo en cada área.

2. Razones Medioambientales:

Se considera oportuno dentro de los procedimientos metodológicos, calcular razones 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. Se proponen los siguientes:

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

Que expresa la relación entre los costos totales de carácter medioambiental y el costo asociado al servicio concreto de que se trate.

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

Que expresa el consumo de energía en KW/ H como variable medioambiental y su relación con el costo de los servicios en general.

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

Que expresa el movimiento del activo medioambiental y su relación con respecto a los activos totales.

$$\text{Tasa de reciclaje (TR)} = \frac{\text{Consumo de material reciclado}}{\text{Consumo total de materiales}}$$

Que expresa la relación de los consumos materiales reciclados y el monto total de consumo.

$$\text{Tasa de desechos (TD)} = \frac{\text{Valor de los materiales de desechos}}{\text{Consumo de materiales}}$$

Que expresa el valor de los materiales de desecho y el consumo total en las áreas críticas de recursos medioambientales.

$$\text{Tasa de rechazos (TZ)} = \frac{\text{Valor anual de los rechazos}}{\text{Existencia media}}$$

Que expresa el valor anual de los recursos rechazados entre la existencia media.

El cálculo de estos ratios será adecuado a las condiciones concretas de las diferentes organizaciones.

3. Margen Medioambiental:

El margen medioambiental es el resultado de la diferencia entre lo que la empresa considere como ingresos medioambientales y los que estime como costos.

Es importante destacar que el cálculo del margen depende tiene su derivación en la estructura de costos que se asume, por lo que sus resultados dependerán en gran medida de la forma en que se gestionen los recursos asociados y la eficiente utilización de los mismos.

4. Relación costo/ beneficio ambiental:

La relación coste/beneficio es una de las herramientas que se han venido utilizando dentro de los tejidos empresariales. Importante resulta cuantificar en que medida los costos pueden ser

aminorados y por otro lado se logren ingresos ambientales que permitan cubrirlos y alcanzar una relación adecuada.

Los procedimientos anteriormente descritos desde el punto de vista práctico pueden ser aplicados a diferentes sectores y empresas siempre y cuando se cumplan una serie de requerimientos mínimos que puedan servir como base para que las entidades asuman criterios de sostenibilidad.

CONCLUSIONES

Tomando como referencia lo expuesto en el presente trabajo se precisan realizar las siguientes conclusiones:

1. El grado de avance en materia de Contabilidad Medioambiental en Cuba es aún incipiente motivado por diferentes factores entre los que pueden mencionarse: una cultura contable asociada al medio ambiente aún limitada, la inexistencia de una base normativa, entre otros.
2. Se ha logrado un avance relativo en materia de investigación en la temática por parte de especialistas en universidades y organismos lo cual constituye una oportunidad para avanzar hacia nuevos estadios.
3. Se han diseñado procedimientos asociados a la Contabilidad Financiera y de Gestión Medioambiental los cuales deben convertirse en los pivotes hacia el necesario tránsito de la normatividad contable medioambiental en Cuba.
4. Con la creación del Comité de Normas Contables en Cuba se crean las condiciones para instrumentar en el corto plazo una normativa asociada a la información medioambiental.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) Marco Conceptual para la información financiera (1999), Madrid.
2. Comisión Europea: Recomendación de la Comisión de 30 de Mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición, y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas., (2001).LI-2003.
3. FASB, Capitalization of coststo treat environmentalcontamination, Issue No. 90-8. Stamford.
4. Gonzalo Angulo, J, A. Principales cambios entre las normas internacionales de Información Financiera (NIIF) y el PGCE", Partida Doble, número 152, 2005.
5. GRI (2002). Guía para reportes de sostenibilidad, www.globalreporting.org.
6. ICAC (2002). Resolución del 25 de Marzo 2002: Reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales BOE, 4 de Abril de 2004.
7. Larrinaga González, C. Contabilidad empresarial e información medioambiental, 2002. Revista de Gestión Medioambiental, No.1.
8. Larrinaga González, C, y Llull Gilet, A. (2000).La información medioambiental en las cuentas anuales: El caso del sector eléctrico. Partida Doble, numero 102.
9. Larrinaga González, Moneva Abadía, Llena Maraculla; Carrasco Fenech, F, Correa Ruíz, C. Regulación Contable de la información medioambiental. Normativa Española e internacional. AECA, 2004.
10. Senés García B, y Rodríguez Bolívar M.P. Contabilidad Medioambiental: Análisis de la recomendación europea y la española, ICAC, 2004.
11. Porter, Michel. "Medio Ambiente y Competitividad".Revista OIKOS. # 12.

12. Pich, Ramón. Artículo 2, revista "Economía y Desarrollo". #2. 1999.
13. Van Hawermeieren, Saar. Manual de Economía Ecológica. Chile, 1999.
14. LlullGuilet, Antoni." Tesis Doctoral: La Contabilidad Financiera y medioambiental.Experiencias en las Isles Balears, cap1 21-38,3 42-66, 2003
15. Contabilidad Socioeconómica y Problemática Medioambiental.
16. [www.gestiopolis.com/tienda/popupgrande.htm\(03/10/2003\)](http://www.gestiopolis.com/tienda/popupgrande.htm(03/10/2003)
17. Mathews, M.R. "Twenty-Five years of social and environmental Accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?"
18. Accounting, Auditing and Accountability, Journal. Vol.10, # 4, USA, 1999.
19. Tejada Ponce, Ángel. Tesis Doctoral: La gestión y el control socioeconómico de las interacciones empresas- medioambiente.
20. Contribución de la contabilidad a la gestión sostenible de la empresa. 2, 235-246. España, 2002.