

A faded, high-contrast portrait of a man wearing a military-style cap, serving as the background for the document. The man's face is the central focus, with his eyes looking slightly to the right. The cap has a dark band and a light-colored top. The overall image has a grainy, historical quality.

*Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO CONTABILIDAD Y FINANZAS*

TRABAJO DE DIPLOMA

*TÍTULO: "LA CONTABILIDAD AMBIENTAL Y
EL SISTEMA EMPRESARIAL. UN ACERCAMIENTO
A LA REALIDAD CUBANA"*

Autor: YANELIS SABÓ DÍAZ.

Tutor: Lic. PEDRO ROBERTO O`REILLYS ESPINOSA

Curso 2006-2007

"Año 49 de la Revolución."

“Es necesario crear indicadores del desarrollo sostenible a fin de aportar bases sólidas al proceso decisorio en todos los niveles y contribuir a una sustentabilidad autoreglamentada de los sistemas que integran el medio ambiente y el desarrollo” ...

Cumbre de Río.

Agradecimientos

A mi tutor el Lic. Pedro Roberto O'Reilly Espinosa por su ayuda y dedicación, por convertirse en mi amigo.

A mi familia por el apoyo que me han dado siempre.

A mi amiga Sara Colas Griñan por sus consejos y apoyo.

A los amigos que me han ayudado de una forma u otra en todos estos años de la carrera.

En fin a todo aquel que ha puesto su granito de arena en mi vida en estos cinco años.

Gracias.

Dedicatoria

“El Amor es un sueño pero compartido. “

Una forma de demostrar a aquellas personas que Amo todo lo que ciento es dedicándoles este trabajo, porque gracias a ellas he logrado mis metas, gracias a ellas me he convertido en la persona que soy hoy:

A mi madre por estar siempre que la necesite, por compartir conmigo mis alegrías y llantos, por darme consuelo cuando lo necesito, por seguir cada, momento de mi vida, en fin por darme la vida; por confiar en mi.

A mi padre por su dedicación, preocupación y consejos, por guiarme el camino correcto, por estar siempre a mi lado.

A mis abuelos porque sin ellos no soy nadie, porque los Amo.

A mi hermana Anelys por acompañarme, por guiarme y porque la quiero.

A mi tía Norma por ser mi ídolo, mi guía y porque la quiero con la vida.

A Alain por ser mi amigo, mi confidente, mi compañero, mi Amor.

A mis amigas Neisy y Yeney por los momentos que pasamos juntas.

A todos ellos; gracias.

RESUMEN

Las ciencias económicas y la Contabilidad en particular, no pueden estar desentendidas del Medio Ambiente, por lo que deben orientar sus esfuerzos en conseguir una mejor armonización de la economía con este. En nuestro país como en otros tantos del mundo se trabaja en base a que contadores y el personal especializado en los diferentes niveles, se esfuercen por contabilizar y registrar los aspectos medioambientales. De tal modo que a niveles micro, mezo y macroeconómicos se recogen datos estadísticos, que muestran la situación medioambiental y los esfuerzos, para mitigar o eliminar los impactos de este tipo.

En este trabajo consta de dos partes. Primeramente se plantean aspectos recogidos en la bibliografía consultada sobre cuestiones medioambientales enfocados estos hacia la contabilidad y un análisis de la evolución internacional de la ciencia contable con un enfoque medioambiental. En segundo lugar, en el capítulo Cuba. Contabilidad Medioambiental y la Empresa, se recogen elementos políticos del país frente al medio ambiente mencionando aspectos sobre instituciones y asuntos jurídicos en cuyo ámbito se desarrolla la vida empresarial. Se analizan principios contables y Normas Cubanas de Información Financiera con relación a las Normas Internacionales de Información Financiera que contemplan aspectos medioambientales, así como una observación en la empresa Forestal Integral de Villa Clara, mirando algunos elementos contables interrelacionados con la gestión medioambiental y otras informaciones a fines.

INDICE

Introducción	1
Capítulo I. Plataforma Teórica	
1.1 Desarrollo Sostenible.....	5
1.2 El Medio Ambiente y la Empresa. Generalidades.....	7
1.3 Las externalidades y la Empresa.....	8
1.3.1 Las externalidades y su internalización.....	8
1.4 Variables Medioambientales y Diagnóstico.....	11
1.5 El papel de Estudio de Impactos Ambientales.....	12
1.5.1 Definición y caracterización del impacto ambiental.....	12
1.5.2 Clasificación de los impactos ambientales.....	13
1.5.3 Importancia de la Evaluación de Impacto Ambiental.....	14
1.5.4 Importancia del impacto.....	16
1.6 La Contabilidad Ambiental, su contextualización y concepto.....	16
1.7 Utilidad de la información medioambiental y los diferentes grupos de usuarios.....	18
1.8 Objetivos de la contabilidad financiera medioambiental.....	22
1.8.1 Aspectos a considerar en la Contabilidad Tradicional para el tratamiento Medioambiental.....	24
1.9 Evolución internacional de la normalización de la información medioambiental en los Estados Financieros.....	24
Capítulo II. Cuba. Contabilidad Medioambiental y Empresa.	
2.1 Introducción. Caso Cuba.....	30
2.2 El Medio Ambiente. Condiciones para aplicar Instrumentos económicos.....	32
2.2.1 Entorno institucional.....	33
2.2.2 Entorno Jurídico.....	36
2.3 Instrumentos Económicos medioambientales. Experiencias en el País.....	37
2.3.1 El Plan de Inversiones para el Medio Ambiente.....	37
2.3.2 El Fondo Nacional de Medio Ambiente.....	38
2.4 Aspectos Contables en la legislación cubana, a la luz de la Normativa Ambiental Internacional.....	39
2.5 Información medioambiental voluntaria y obligatoria en Cuba.....	42
2.6 Las NIIF. Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF) e Información Medioambiental.....	43
2.7 Breve análisis de la gestión contable medioambiental en la Empresa Forestal Integral Villa Clara.....	58
Conclusiones	63
Recomendaciones	64
Bibliografía	
Anexos	

Introducción

A medida que la sociedad se ha ido desarrollando han ocurrido grandes avances de la ciencia y la tecnología, y el hombre ha visto la necesidad de utilizar cada vez más los recursos naturales, debido a su propia acción sobre el medio circundante.

La conservación del medio ambiente es un aspecto que está reflejado en el artículo 27 de la Constitución de la República donde se plantea que: “El Estado cubano protege al medio ambiente y los recursos naturales del país. Reconoce su estrecha vinculación con el desarrollo económico y social sostenible para hacer más racional la vida humana y asegurar la supervivencia, el bienestar y la seguridad de las generaciones actuales y futuras (...). El Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA), en su condición de Organismo de la Administración Central del Estado, rector de la política ambiental, es el encargado de desarrollar la estrategia y concertar las acciones encaminadas a mantener los logros ambientales alcanzados por nuestro proceso revolucionario y contribuir a superar las insuficiencias existentes, a la vez que garantiza que los aspectos relacionados con el entorno sean tenidos en cuenta en las políticas, programas y planes de desarrollo a todos los niveles”¹.

Por todo lo antes mencionado, podemos decir que ya desde la constitución, se plantea un reto y un deber para cada profesional y profesión, sin escapar de ello la ciencia contable.

En países desarrollados la contabilidad ya se ha relacionado formalmente con los aspectos medioambientales, de esta manera podemos nombrar naciones como Alemania, Escocia, España, Argentina y en especial Estados Unidos, donde éstos tópicos son tomados en cuenta existiendo estudios e investigaciones, que tienen un carácter constante, participando con este fin, diversas organizaciones que pueden ser entes fiscales y empresas de renombre; de modo que en nuestros días, los usuarios o no de la información contable,

¹ Ley 81 de Medio Ambiente - Gaceta Oficial de la República de Cuba, p. 56, 11 de julio de 1997

CAPITULO 1- Plataforma Teórica

1.1 Desarrollo Sostenible

A partir de la Cumbre de Río en el año 1992, ha evolucionado de manera acelerada la concepción de desarrollo, punto de origen de las propuestas que conformaron la bien conocida Agenda 21.

La concepción puramente economicista ha sido temperada por un enfoque que incorpora explícitamente otras dimensiones fundamentales del desarrollo humano; de esta forma, la dimensión económica, ha sido complementada por la social, la político-institucional y, naturalmente la medioambiental. Todos estos tópicos han pasado a formar parte integral de la concepción de desarrollo sostenible; objetivos vinculados a la competitividad económica, a la equidad social, a la sustentabilidad medioambiental y a la gobernabilidad política.

Los tópicos antes mencionados conforman en su conjunto un proceso cuyas tendencias bien manejadas, deberían conducir al hombre hacia la “estabilidad” social y en relación armoniosa con el medio circundante.

El Desarrollo Sostenible (DS) nacional adopta como uno de sus puntos de referencia la definición planteada por el informe de la Comisión Brundtland. En él se define el DS "como el proceso capaz de satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer las suyas".¹ En esta perspectiva, el desarrollo económico y el uso racional de los recursos naturales (dimensión medioambiental) están muy vinculados.

El DS se plantea en términos de un proceso de transformación de las diferentes dimensiones o componentes del "sistema de la sociedad nacional"², el cual implica conversiones en la asignación de las inversiones, cambios empresariales,

² Trigo, E.; Kaimowitz, D; Flores, R. 1991. Bases para una agenda de trabajo para el desarrollo agropecuario sostenible. IICA. San José, Costa Rica.

institucionales y políticos, conjugados con las transformaciones de orden tecnológico e informático.

Desde el punto de vista ético y ecológico el DS se plantea como una relación entre sistemas ecológicos de gran cobertura y dinamicidad, en los cuales se afianzan los siguientes elementos:

- a) que la vida humana pueda continuar indefinidamente,
- b) que las individualidades humanas tengan la posibilidad de crecer y multiplicarse,
- c) que las particularidades culturales puedan sobrevivir;
- d) que "las actividades humanas se procesen dentro de límites que no pongan en peligro la diversidad, complejidad y funciones del sistema ecológico que sirve de base a la vida"³

En la economía ecológica, el desarrollo sostenible en el plano nacional enfatiza la importancia de las ineficiencias del mercado y las fallas de gestión de los recursos naturales, como las principales causas del deterioro de los recursos naturales y la degradación del medio ambiente.

Lo antes dicho señala los factores condicionantes de origen ecológico y distributivo de la economía y también destaca el papel de las instituciones u organizaciones en el manejo racional de los recursos naturales. Por ello ha de confirmarse la relación que tiene la recopilación de datos estadísticos a nivel nacional para la determinación de indicadores macroeconómicos que estén en armonía o que posibiliten esta armonía de la economía y la ecología; considerando por demás la eficiencia en la gestión medioambiental empresarial, recordando que la empresa es quien en última instancia interactúa con el medio ambiente y la captación de datos macroeconómicos se nutre por una parte de la información brindada por el sistema empresarial.

³ Conceptos e indicadores de Sustentabilidad. Tomado de 3junio 2006

En los procesos productivos hay entradas que legítimamente le pertenecen al medio que nos rodea, y precisamente a ese medio salen desechos resultados del propio proceso.

Entonces se hace indispensable que las naciones se ocupen en promover la conciencia respecto a la incorporación en sus indicadores macroeconómicos, de lo que por esfuerzos se realiza para mitigar los impactos ambientales negativos, resultado de la acción del propio hombre, así como los beneficios que también se incorporan al medio. Y más aún, hacer conciencia de los valores que el medio por sí sólo posee y los perjuicios que por su naturaleza también provoca.⁴ Todo esto, implica, por supuesto, una transformación en el sistema empresarial y de lo que en la base constituyen fuentes para la recopilación de datos.

1.2 Medio Ambiente y Sistema Empresarial. Generalidades

Hasta este punto se puede recordar que la cumbre se pronunció sobre la necesidad y urgencia de la *Información sobre la sustentabilidad local, de los programas públicos, y de la Información de las empresas sobre la sustentabilidad*, reflejándose que las empresas deben y requieren informar sobre una amplia variedad de indicadores de sustentabilidad, que abarcan la esfera ambiental y social, así como el desempeño financiero.

Las interacciones entre las actividades de las distintas empresas y el medio ambiente son numerosas y de diversa naturaleza. Los procesos productivos, de servicio, comercialización y demás operaciones, constituyen focos potenciales de impactos ambientales, tanto positivos como negativos.⁵

La determinación de todos los posibles efectos, enfatizándose en los factores más determinantes son necesarios a la hora de establecer las medidas que tratan de paliar dichos efectos.

⁴ Conceptos e indicadores de Sustentabilidad. Tomado de , 3junio 2006

⁵ Aquino Hernandez, Daili. Sistema de Información Medioambiental. Propuesta para una UBPC cañera/ Abel Sarduy Quintanilla, tutor- Trabajo de Diploma, UCLV, 1999.

En aras del fin antes mencionado, se hace necesario la introducción en el sistema de gestión general de la empresa, el sistema de gestión medioambiental. Esto se refleja al desarrollo de políticas y acciones concretas de protección ambiental: integración de los factores medioambientales en los procesos de planificación, el desarrollo de estrategias externas e internas de comunicación, la implantación de medidas técnicas, los programas de investigación y desarrollo, y como factor de mayor importancia la implantación de herramientas de gestión medioambiental.

A causa de la introducción de los sistemas de gestión medioambiental, las empresas tienen un interés especial en que la información relativa a los costes para la protección del medio ambiente, y todo lo que tenga implícito un motivo de registro control y análisis de tipo medioambiental, y que tenga que ver con la actividad de la empresa, se encuentre reunida y conexas con la información contable tradicional, razón por la que se ha avanzado a nivel mundial en la contabilidad medioambiental dentro del plan general empresarial.

En este asunto, a efectos de disponer de una información más completa sobre la actividad de la empresa en su interacción con el medio ambiente, no solo se incluyen los aspectos referidos a los costos y gastos de inversión, sino también el efecto ambiental sobre la variedad de receptores tales como salud, atmósfera, ecosistemas, etcétera, lo cual es conocido como externalidades.

1.3 Las Externalidades y la Empresa

1.3.1 Las externalidades y su internalización

Tradicionalmente en la literatura internacional se manifiesta la complejidad para darle valor económico a la externalidad y realmente hay impactos ambientales que se producen, por ejemplo en la biodiversidad, resultando complejo precisar la magnitud financiera del daño ocurrido, ejemplo de esto es la desaparición de especies endémicas en la flora y la fauna, que debido al enorme nivel de explotación maderera y/o al cambio del uso del suelo por motivos comerciales, por

ejemplo, la cría de ganado, ha provocado que la extinción de especies anualmente estén en aumento⁶.

Es evidente que cada externalidad puede provocar impactos negativos que en un proceso productivo se pudiera calcular económicamente y que recibe el nombre de Costo Externo Marginal cuando se trata de incrementar una unidad adicional de producción. También pudiera denominarse Costo Externo Ambiental, simbolizando el daño que se produce al incorporar una nueva acción y su repercusión en el medio ambiente.⁷

Hay externalidades que se producen debido a la acción antrópica como son los cambios globales, y que es el producto de la acción de múltiples contaminadores como ocurre con el efecto invernadero.

Es imprescindible y necesario realizar las valoraciones económicas que producen los impactos ambientales, una vez que estos han sido identificados.

La externalidad puede provocarse en una inversión, que al abordar el proyecto, debe tener en cuenta los Estudios de Impactos Ambientales (EIA) con el objetivo de que las recomendaciones para eliminar y/o mitigar los posibles impactos que se puedan producir, como consecuencia de la inversión, se tomen en cuenta a tiempo. Pero además, por la existencia de los EIA, se conoce que existe un elevado número de empresas que contaminan y que afectan al medio ambiente, requiriendo esto de una valoración económica por las externalidades que producen.⁸

Como política, el estado debe establecer instrumentos de regulación jurídica y económica que permitan ajustar el nivel de emisiones, mediante normas y tasas, que obliguen a la empresa a evaluar, en correspondencia a la magnitud de las mismas la posibilidad de la utilización de medidas que permitan la disminución del

⁶ Rodríguez, Roberto. Una visión Ambiental de Cuba. Apuntes para un libro de texto. Economía y Recursos Naturales/ Roberto Rodríguez.- Universidad Autónoma de Barcelona. Servicio de Publicaciones. Bellaterra, 2002.

⁷ Ibidem, p.45

⁸MSc. Bucarano Domínguez, Leidy. Valoración Económica de los Impactos Ambientales Generados por la Introducción del Búfalo en la Empresa pecuaria Macún./ Elena Rosa Domínguez, tutor- Trabajo de Diploma, UCLV, 2005.

nivel de emisiones, pues el costo marginal de reducción será menor que el pago de las tasas y normas.⁹

Es evidente que estos mecanismos bien aplicados dan un resultado que favorece a la disminución del nivel de contaminación. No obstante, se producen afectaciones por la acción de las externalidades y que no son tomadas en cuentas en la valoración económica de las mismas, por insuficiencias en los mecanismos de control sobre el nivel de la gestión ambiental, o por los intereses económicos que predominan.¹⁰

Una externalidad se puede ver, por ejemplo, cuando una persona A, al efectuar algún servicio, es retribuida por una segunda persona B, al mismo tiempo rinde servicios o perjuicios a otras personas (que no son productores de aquellos), de forma que el pago no puede ser exigido de las partes beneficiadas, ni indemnizadas las partes perjudicadas¹¹.

O sea, se trata de una asignación de beneficios o costos sin transacción o, para preservarlo en otros términos, un efecto positivo o negativo directo, entendiéndose por directo, el que este efecto sea no monetario.

Es posible internalizar los efectos negativos por medio de compensaciones monetarias, además, la economía debe ocuparse de estos fenómenos ambientales cuando ellos son apropiables, valorables e intercambiables¹².

Las externalidades son una excepción y la regla es el mercado en su sentido abstracto actual, el problema consiste en crear los instrumentos de valoración y nuevos mercados acorde a estos fines¹³.

⁹ Ibidem, p. 10.

¹⁰ Ibidem, p. 11.

¹¹ Llanes Regueiro, Juan. Política Económica Ambiental. Caso Contaminación. Teoría de las externalidades/ Juan Llanes Regueiro..(s.l.), pag 23. 1999

¹² Ibidem, p.23.

¹³ Ibidem, p.24.

Como acotación final a lo antes mencionado, debiéramos agregar que existen distintos métodos para intentar dar valores económicos a las externalidades que el mercado no valora, y como las externalidades no se reflejan en los precios, no se reflejan en los precios de mercado, pueden ser una fuente de ineficiencia económica¹⁴.

1.4 Variables Medioambientales y Diagnóstico

Las variables medioambientales son las que perfeccionan el contexto de desarrollo y los elementos de juicio para el desempeño de estrategias. Estas influyen sobre uno o más factores críticos de éxito en forma positiva o negativa. Es el elemento del medio ambiente susceptible de ser medido o evaluado por diferentes métodos cualitativos o cuantitativos.¹⁵

Analizando las causas motivantes de la situación actual, las variables medioambientales se pueden clasificar en:

Variables Ambientales Críticas Internas (VACI)

Estas VACI se refieren a la organización, los procesos, los recursos de la empresa, el personal.

Derivado del análisis cualitativo de ellas se debe identificar las Debilidades y Fortalezas de las mismas, donde la debilidad es un aspecto referido a una variable interna que al ser analizado se verifica que no reúne las características deseadas, mientras que la fortaleza es un aspecto referido a una variable interna que al ser analizada se verifica si reúne las características deseadas¹⁶

Variables Ambientales Críticas Externas (VACE)

¹⁴ Ibidem, p.25

¹⁵ Cuba. Ley no. 81, Del Medio Ambiente Gaceta oficial de la Republica de Cuba. 11 julio de 1997. – p.56.

¹⁶ MSc. Bucarano Domínguez, Leidy. Valoración Económica de los Impactos Ambientales Generados por la Introducción del Búfalo en la Empresa pecuaria Macún./ Elena Rosa Domínguez, tutor- Trabajo de Diploma, UCLV, 2005.

Se refieren al contexto que rodea la empresa, el mercado, los competidores, el ambiente económico, ambiente político, ambiente social, acción del estado, la comunidad, los gremios. Partiendo de este análisis se debe identificar entonces, las Oportunidades y Amenazas.

Diagnóstico

En relación con su entorno-mercado, deberá contener los puntos fuertes, débiles y limitaciones, tanto propias como del entorno-mercado, en especial deberán evaluarse las fuerzas de los competidores y sus planes sobre futuras **acciones**, así como una serie de oportunidades y amenazas que se derivan de la situación de la propia empresa en relación con el entorno-mercado en el que se actúa.

En la elaboración de este diagnóstico se debe tener especial consideración a los factores claves de éxito donde se debe describir las causas que las han provocado, la situación actual, aportándose también recomendaciones parciales sobre acciones a realizar, que posteriormente volverán a ser analizadas al trazar las alternativas estratégicas.

1.5 El papel de Estudio de Impactos Ambientales

1.5.1 Definición y caracterización del impacto ambiental

El impacto ambiental es una alteración de una determinada variable ambiental, provocada por la acción antrópica. Por variable ambiental se puede entender cualquier que describa algún aspecto del ambiente, por ejemplo, densidad de población de una especie animal, diversidad de especies vegetales en una zona concreta, concentración de NO₃ en el suelo, la demanda biológica de oxígeno en un área dada, entre otras.¹⁷

Existe impacto debido a alteraciones catastróficas como son los producidos por huracanes, inundaciones y terremoto que no están contemplados en esta definición ya que no son producidos por la acción antropogénica. La definición de

¹⁷ Rodríguez, Roberto. Una visión Ambiental de Cuba. Apuntes para un libro de texto. Economía y Recursos Naturales/ Roberto Rodríguez.- Universidad Autónoma de Barcelona. Servicio de Publicaciones. Bellaterra, 2002.

impacto ambiental, expresada, está en correspondencia con la utilizada en los estudios ambientales, caracterizada por la acción del hombre sobre el medio ambiente.¹⁸

Es evidente que cualquier acción que acometa el hombre y que actúe sobre el medio físico, natural y socioeconómico, tendrá una repercusión que se apreciará en la alteración del ecosistema donde se produzca. En el medio físico se toman en cuenta las afectaciones, que por la acción del hombre, provocan impacto en los factores ambientales: geología, geomorfología, hidrológica subterránea y superficial, mares, suelo, clima, aire. En el medio natural las afectaciones producidas en los factores ambientales, flora, fauna, paisaje; y en el medio socioeconómico, población, economía, salud y cultura, entre otros.¹⁹

En la siguiente tabla, se trata la clasificación de los impactos ambientales, teniendo en cuenta de una manera analítica la gradación de estos, no sólo basado en la tendencia de vincular el impacto ambiental a una acción negativa, sino apreciando que éstos pueden ser positivos.²⁰

1.5.2 Clasificación de los impactos ambientales

Denominación y Significado	Clasificación
Carácter del impacto (Efecto beneficioso, perjudicial o difícil de cualificar).	Positivo, negativo, previsto.
Intensidad del impacto (grado de afectación).	Baja, media, alta, muy alta t total.
Extensión del impacto (área, será	Puntual, parcial, extenso, total, crítico.

¹⁸ Ibidem, p.26.

¹⁹ Ibidem, p.57.

²⁰ MSc. Bucarano Domínguez, Leidy. Valoración Económica de los Impactos Ambientales Generados por la Introducción del Búfalo en la Empresa pecuaria Macún./ Elena Rosa Rodríguez , tutor_ Trabajo de Diploma, UCLV, 2005.

afectada).	
Sinergia (reforzamiento de dos a más efectos simples).	No sinérgico, sinérgico, Muy sinérgico.
Persistencia (permanencia del efecto).	Fugaz, temporal, permanente.
Efecto (relación causa-efecto).	Directo o primario, indirecto o secundario
Momento del impacto (plazo de manifestación).	Largo plazo, mediano plazo, corto plazo, crítico).
Recuperabilidad (posibilidad de introducir medida correctoras, protectoras y de recuperación).	Recuperable de inmediato, recuperable a mediano plazo, irrecuperable por la acción natural y humana.
Reversibilidad (posibilidad de regresar a condiciones iniciales por medios naturales),	Corto plazo, irreversible, mediano plazo.
Periodicidad (regularidad de manifestación del efecto).	Irregular, periódica, continua.
Acumulación (incremento progresivo).	Simple, acumulativo.

Fuente: MSc. Bucarano Domínguez, Leidy. 2005. Valoración Económica de los Impactos Ambientales Generados por la Introducción del Búfalo en la Empresa pecuaria Macún.

Se ha abordado la definición de impacto ambiental, y como la contaminación es una expresión evidente de los impactos, se hace oportuno su conocimiento para el oficio contable, si se quiere hacer un correcto registro de estos hechos, en aras del control y el análisis a favor de la gestión empresarial.

1.5.3 Importancia de la Evaluación de Impacto Ambiental.

La EIA no es más que un proceso de análisis encaminado a identificar, predecir, interpretar, valorar, prevenir y comunicar el efecto producido o que pueda producir

un plan o proyecto sobre el medio ambiente, interpretados en término de salud y bienestar humanos. Se concentra en problemas, conflictos o limitaciones de recursos naturales que podrían afectar la ejecución del proyecto. Examina los impactos de los proyectos sobre la población, su territorio, sus medios de vida, o sobre otros proyectos aledaños²¹.

En la Evaluación de Impacto Ambiental (EIA) se realiza un estudio de las posibles alteraciones ambientales ocasionadas por un proyecto y su valoración tanto cualitativa como cuantitativa. Su principal objetivo es evitar posible deterioro y errores ambientales que resultarían costosos de corregir posteriormente.

Además de predecir problemas potenciales, la EIA identifica las medidas para minimizar los problemas y sugiere cómo adaptar el proyecto al medio propuesto. Es una fase importante para la decisión final del proyecto propuesto, una ayuda para quienes toman decisiones y contribuyen al logro de los resultados del proyecto.

Al igual que los análisis económicos y estudios de viabilidad técnica, la EIA es un instrumento gerencial para los funcionarios y administradores que deben tomar decisiones importantes sobre el desarrollo, complementándose los análisis y estudios antes mencionados, con la Evaluación de Impactos Ambientales²².

Los planificadores y administradores están familiarizados con los estudios económicos y de ingeniería. Estos estudios proveen la base para diseñar proyectos que sean económicamente viables, mas en muchos casos se desentienden del Medio Ambiente, o no se considera este de la mejor manera, por lo que los estudios de EIA son considerados instrumentos de igual importancia para el diseño de un proyecto viable. A lo anterior se agrega que la EIA contempla la valoración cualitativa del impacto ambiental.²³

1.5.4 Importancia del impacto.

²¹ Ibidem, p.15

²² Ibidem, p.16

²³ Ibidem, p.16

Con la identificación de las acciones y los factores del medio que serán impactados o que han sido impactados, se puede elaborar una matriz de importancia que permite obtener la valoración cualitativa al nivel requerido por una EIA.

La importancia del impacto, es un ratio con el que se puede medir cualitativamente el impacto ambiental, en función del grado de incidencia o intensidad de la alteración producida, como la caracterización del efecto, que responde a una serie de atributos cualitativos como son:

• Extensión.	• Persistencia	• Sinergia
• Tipo de efecto.	• Reversibilidad	• Acumulación
• Plazo de manifestación	• Recuperabilidad	• Periodicidad

Es relevante este asunto para la determinación de las acciones impactantes y los factores impactados, en aras de buscar un valor a los impactos identificados.

En concordancia con lo visto anteriormente, es imposible para la ciencia contable, desdeñarse de estos asuntos que por su propia naturaleza y cercanía le hacen mirarlo sin reparos ni demoras; por eso es que la Contabilidad Medioambiental constituye una rama de obligatoria atención.

1.6 La Contabilidad Ambiental, su contextualización y concepto.

En la actualidad es frecuente encontrar, al respecto, entre los diversos investigadores, profesionales y organismos normalizadores (económicos y técnicos) términos comunes con significados diferentes, cuando no contradictorios. Surgiendo la necesidad de establecer metodologías donde se reconozca la problemática de la contabilidad ambiental.

El término contabilidad medioambiental puede tener varios significados, dependiendo al campo contable que se relacione. Este término podemos asociarlo a tres contextos contables fundamentales:²⁴

²⁴ Contabilidad Ambiental. Tomado de, 30 de junio 2006.

a) Contabilidad medioambiental en el contexto de la contabilidad nacional, se refiere a la contabilidad de los recursos naturales, mostrando indicadores, estadísticas e informes sobre consumos, calidades, emisiones, generación de residuos, etcétera. Esta enmarca áreas geográficas nacionales o regionales.

Se puede apuntar, que la contabilidad medioambiental no sólo asigna valores monetarios a los impactos ambientales, o al agotamiento y la degradación de los recursos derivados de la actividad económica; sino que se conoce el patrimonio ambiental como un stock a través de ella, así como su posible evolución, derivándose de esto la necesidad de contar con un Inventario o estado ambiental que oriente a las Administraciones Públicas e informe a los usuarios en general.

b) Contabilidad medioambiental como un aspecto de la contabilidad de gestión. Contribuye a la gestión de las empresas a la hora de determinar costos medioambientales, evaluar proyectos sobre inversiones de capital con carácter medioambiental, y ayudar en la toma de decisiones empresariales, dada la creciente interacción empresa-medio ambiente.

c) Contabilidad medioambiental en el contexto de la contabilidad financiera; se refiere a la preparación de los estados financieros para los usuarios externos, usando los principios contables generalmente aceptados (PCGA). La contabilidad financiera, estima y publica información referida a costos medioambientales, activos y pasivos medioambientales, contingencias, etcetera, y cuanta otra información de carácter medioambiental se le haga referencia en los mismos.

Se puede decir también que la contabilidad ambiental es, la parte aplicada de la contabilidad cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, permitiendo efectuar diferencias entre la macro y micro contabilidad, y dentro de esta última, precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente.

1.7 Utilidad de la información medioambiental y los diferentes grupos de usuarios.

El análisis contable- financiero- medioambiental, puede llevar a la consideración de la ampliación del objetivo tradicional de *Utilidad* de la información contable.

En 1996, Woodward et al. señalaron que la empresa necesita revelar bastante información sobre sí misma como para que la sociedad juzgue si actúa o no como un buen ciudadano.²⁵

Elkington afirma que, el reto al que se enfrentan las empresas será el de diseñar nuevas formas de cooperar sus suministradores, clientes y otros stakeholders, incluidos los competidores, en esta área clave de la actividad empresarial, asegurándose de que represente un beneficio no solo en términos de ciudadanía, sino también en términos de ventajas competitiva”.²⁶

²⁵ Regulación Contable de la Información Medioambiental/Carlos Larrinaga Gonzalez...(et.al.) AECA, 2002.- p.41.

²⁶ Ibidem, p.41.

Los diferentes grupos de interés tienen necesidades diversas o conceden variadas prioridades a la información, añadiendo que los informes medioambientales separados satisfacen necesidades de información de los grupos de actores que sólo se cubren parcialmente con la información facilitada en las cuentas y en los informes anuales de las empresas. Siendo así, debiera detallar en los informes medioambientales separados lo que se tiene como información medioambiental dentro de los estados financieros y que no se hayan reconocido como tal, respetando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la información contable según los tipos de grupos de cuentas establecidos, considerando por estos grupos los aspectos incluidos o no de tipo medioambiental, de modo que la información medioambiental separada muestre el detalle contable medioambiental sobre aspectos que ya estaban dentro de los estados financieros.

Esto llevaría a pensar también, según la información medioambiental que se brinda hoy en las empresas, de tipo obligatoria o no, en qué debe ser cambiada o mejorada la visión contable y financiera de la misma en sentido del detalle contable.²⁷

Por otra parte, Belkaovi, afirma que la oportunidad de la contabilidad medioambiental hay que valorarla en función de tres aspectos fundamentales:²⁸

1. La evidencia de que la empresa realiza esta actividad.
2. La evidencia de que los usuarios individuales utilizan este tipo de información.
3. La evidencia de que los mercados de capitales también utilizan dicha información para formar las opiniones.

Es posible que el impacto de una empresa en el medio ambiente afecte significativamente a la posición financiera y a su salud financiera a largo plazo; y aunque la investigación relacionada con la utilidad de la información medioambiental es limitada hasta la fecha, existen algunos estudios a nivel mundial que tratan de analizar en qué medida determinados grupos de usuarios como los individuales, los gestores de fondos de inversión, la comunidad o los grupos de presión medioambiental, hacen uso de dicha información:²⁹

- Los Inversores Individuales: demandan información sobre ciertos aspectos de la actividad de carácter social de las empresas, sobre todo información relativa a la seguridad y la calidad de los productos e información sobre las actuaciones medioambientales.

Al respecto se puede decir que sólo una minoría de inversores financieros basan sus decisiones en la información medioambiental corporativa, lo cual puede deberse al hecho de que no exista una forma estandarizada de presentar la información medioambiental y a que no existan estandartes analíticos para interpretarla .

²⁷ Ibidem, p.42.

²⁸ Ibidem, p.43.

²⁹ Ibidem, p.43.

- En relación con los Fondos de Inversión, para determinar si los gastos de fondos consideraban la información de tipo social en sus decisiones de inversión, si bien alguna información social se considera útil, muchas de las categorías de información social no se consideran importantes. Sin embargo hay estudios que han revelado una fuerte demanda de diversos tipos de información social por parte de los gastos de fondos éticos. Otros al investigar, han detectado que la cantidad de inversiones se había cuadruplicado en períodos breves, ligado esto al creciente interés por el ambientalismo, aspecto que tiene implicaciones para el tipo de información que las empresas proporcionan³⁰.

- Los grupos de presión se muestran como importantes usuarios de la información social corporativa. Los grupos de presión tienden a apoyar a las empresas con buenas prácticas de suministros de información, pero de forma directa o indirecta se enfrentan a aquellas otras que no revelan información social.

Sobre esta temática algunas empresas señalan que: "...para aquellos que desean invertir o buscar algún tipo de alianza o colaboración con una empresa, es definitivamente beneficioso, en la medida en que de esta forma podrán evaluar el nivel de desempeño con relación a las cuestiones medioambientales"³¹

Otra empresa gestora de un fondo de inversión de naturaleza medioambiental, señalaba que:

"obtienen datos medioambientales de los informes anuales y financieros de las empresas, de los informes medioambientales, a través de cuestionarios personalizados e incluso alguna información adicional puede recabarse de los servicios de información y las ONG`s".³²

Para profundizar en las motivaciones que trae consigo la comunicación de información medioambiental se analiza qué importancia tiene un compuesto de factores específicos en las decisiones de la dirección relativa a la revelación de la información medioambiental. Estos factores son:³³

- Proporcionar una visión de las operaciones acorde a la imagen fiel.
- Anticiparse a requerimientos legales.
- Satisfacer requerimientos relativos a la "diligencia debida".
- Preocupación de la comunidad por las operaciones.
- Cumplimiento de obligaciones legales.
- Interés de los proveedores
- Interés de los clientes

³⁰ Ibidem, p.43.

³¹ Jones, K. Study on Environmental Reporting by Companies, European Commission, 2000, p.46.

³² Ibidem, p.46.

³³ Regulación Contable de la Información Medioambiental/Carlos Larrinaga Gonzalez...(et.al.) AECA, 2002.- p.45.

- Interés de los grupos de presión medioambiental.
- Respuesta de los competidores a cuestiones medioambientales.
- Derecho a la información de acciones e inversiones.

En investigaciones realizadas sobre estos factores en un grupo de empresas australianas se concluyó que de estos se consideran de mayor importancia: el derecho a la información de accionistas e inversores, el cumplimiento de las obligaciones legales, la preocupación de la comunidad en relación con las actividades de la empresa, la necesidad de satisfacer los requerimientos de la diligencia debida y la intención de proporcionar una imagen fiel³⁴. Este último factor aprueba o refuerza la primacía de los accionistas en la decisión de revelar información

De aquí se puede definir que las cuestiones más importantes analizadas en este estudio son,³⁵

1. Materialidad de las cuestiones medioambientales:

En gran medida está dada por su importancia en la toma de decisiones.

2. Usuarios que buscan información medioambiental en el informe anual,

Predominan las organizaciones revisoras, académicos y los accionistas de mayor incidencia sobre estos.

Entre las fuentes alternativas(al informe anual) de información medioambiental utilizadas se pueden citar: la prensa y la información de los medios, folletos, información obtenida directamente de la empresa, de los grupos de presión, de los fondos de inversión éticos, o de otras publicaciones, aunque estas no llegan a sustituir o suplir la importancia que el informe anual medioambiental de las empresas puedan brindar, visto esto en aras de los usuarios de este tipo de información.

1.8 Objetivos de la contabilidad financiera medioambiental

La información financiera obedece a perspectivas diferentes en el tratamiento de los aspectos medioambientales, estos a su vez ayudan a proteger a la información de objetivos con diferentes características.

En cuanto a esto, en los estudios realizados por el IASC considera que la información debe mantener el concepto de utilidad tradicional, centrada básicamente en satisfacer las demandas de los inversores presentes y futuros.³⁶

Las cuestiones medioambientales viéndolas desde este punto de vista, se deben normalizar en la medida que suponen una información útil para decisiones de inversión. Esto responde a que se puedan considerar los riesgos de la actividad

³⁴ Ibidem, p.46.

³⁵ Ibidem, p.48

³⁶ Ibidem, p.27

sobre el entorno natural como casi el único elemento de información medioambiental.

El objetivo de los estados financieros es brindar información sobre la situación o las condiciones financiera de la empresa, esta información sirve a una amplia gama de destinatarios para adoptar decisiones y es necesaria para que la administración de la empresa pueda responder por los recursos que se le confíe. El medio ambiente es un recurso importante para muchas empresas y su gestión ha de ser eficiente en beneficio tanto de la empresa como de la sociedad, por estas razones se hace necesario unir algunas cuestiones medioambientales en los estados financieros que emiten las empresas que tienen en cuenta estos aspectos medioambientales³⁷.

El principal objetivo de contabilidad financiera medioambiental es proporcionar información sobre las implicaciones financiera de la gestión de los recursos medioambientales confiado a los administradores de la empresa y que están ligados a su actividad.³⁸

La gran influencia del impacto de las cuestiones medioambientales sobre los aspectos económicos-financieros, ha dado lugar a que usuarios tradicionales pasen a evaluar los impactos medioambientales como un elemento más de sus decisiones. De ahí se destacan dos realidades que confirman este hecho:³⁹

- La progresiva regulación de información financiera de carácter medioambiental.
- La aparición de usuarios expertos como los fondos éticos, que vienen recogiendo criterios para clasificar la responsabilidad social y medioambiental de la empresa.

1.8.1 Aspectos a considerar en la Contabilidad Tradicional para el tratamiento Medioambiental.

Desde el ámbito de la contabilidad tradicional los elementos implicados (activos, pasivos y gasto) en las definiciones utilizadas por los marcos conceptuales, se excluye parte de la problemática medioambiental. En este sentido se pueden señalar las siguientes debilidades:

- Como resultado de la definición de activo, el tratamiento de los costos medioambientales tiende a realizarse de forma inadecuada, dado que una parte de ellos podría capitalizarse, aunque no produzcan ingresos.
- Sobre los gastos medioambientales el problema radica en que no son identificados, carecen de clasificación para su adecuada presentación en los estados financieros. La complejidad de dichos gastos incide en que se encuentren

³⁷ Ibidem, p.28.

³⁸ ibidem, p.28

³⁹ Ibidem, p.28

agrupados en otras partidas o se clasifiquen indiscriminadamente como ordinarios y extraordinarios.

- Finalmente, en la definición de pasivos; basada en el suceso de hechos pasados, se impide el reconocimiento de obligaciones futuras, como por ejemplo la introducción de una normativa sobre la instalación de filtros en un plazo de 2 años. Asimismo, en cuanto a los pasivos debería recogerse con mayor claridad la introducción del concepto de obligación asumida por la empresa por hechos diferentes a los contractuales o legales, como sucede con las obligaciones constructivas.

1.9 Evolución internacional de la normalización de la información medioambiental en los Estados Financieros.

En Estados Unidos a partir de los años 1942 y 1953 a raíz de la fuerte contaminación producida por los residuos químicos arrojados por varias empresas, surge la legislación medioambiental Superfund, que consiste en la Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act de 1980 (CERCLA), la que fue reforzada y ampliada seis años más tarde por la Superfund Amendment and Reauthorization Act de 1986 (SARA) la que tenía como propósito, identificar y recuperar los suelos contaminados con residuos tóxicos y peligrosos existentes en EE UU. Por otro lado, tenía el fin de asignar los costos de descontaminación a las partes responsables, que serían aquellas que tenían algo que ver con la contaminación de esos suelos. Una de las características de esta legislación es su retroactividad.⁴⁰

A pesar de la relevancia y seguimiento de la misma en los medios de comunicación y de interés público en los años 80 muy pocas empresas informaban del impacto ambiental de esta legislación. La falta de información pudo deberse a la ausencia de requerimientos legales para proporcionar información. La Security Exchange Commission (SEC), advirtiendo esta situación, introdujo normas específicas sobre revelación de información financiera medioambiental en las cuentas anuales de las empresas, de donde se deriva la regulación S-K que establece la revejación obligatoria de información aplicable al contenido de los apartados no financieros de los estados que deben formular las empresas según las normas de EE.UU. Ya desde los años 70 el ítem 1(apartados 101 y 103) de la regulación S-K requería que las empresas informasen de los efectos materiales que sobre desembolsos de capital, beneficios o posición competitiva pudiera tener el cumplimiento de legislación medioambiental. Así sucedieron en años posteriores otras legislaciones como la norma Staff Accounting Bulletin (SAB)

El Financial Accounting Standard Board (FASB) también ha emitido algunos pronunciamientos que versan sobre el reconocimiento y el tratamiento de los aspectos financieros del medioambiente, aunque su motivación proviene del impacto de las demandas informativas de la SEC. Sin embargo la Emerging Issues Task Force (EITF) del FASB han abordado los aspectos medioambientales con mayor profundidad.

⁴⁰ Ibidem, p.70.

La EPA ha mostrado estudios en el fomento de la contabilidad medioambiental como lo demuestra en publicaciones realizadas en los años 1995 y 1996. Aunque el propósito de esta publicación se limita a la utilización de la contabilidad como herramienta de la gestión medioambiental. Estos trabajos proporcionan interesantes explicaciones y ejemplos prácticos de los elementos de la contabilidad medioambiental.⁴¹

Estas legislaciones medioambientales efectuadas por las autoridades de EE.UU para la preservación del entorno natural así como de la vida humana han servido de guía a otros países que han decidido tomar medidas para frenar el alto nivel de contaminación existente a nivel mundial. Tratando de percibir y si se hace posible cuantificar costos o beneficios ocasionados por la influencia de impactos ambientales.⁴²

Canadá: Aplicando la demanda informativa de la SEC, la Ontario and Québec Securities Commission impuso a todas las empresas que cotizan en la bolsa la obligación de incluir en sus informes información sobre los efectos operativos y financieros, actuales y previstos, de la regulación medioambiental sobre inversiones, beneficios y posición competitiva de la empresa. Sin embargo ha sido el instituto canadiense de auditores (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) quien ha llevado a cabo una labor más profunda y sistemática. En 1993 realizó un estudio de la necesidad informativa de diferentes grupos de usuarios relacionados con el impacto medioambiental de la empresa, así como las normas que deberían regular la información que responde a estas necesidades. El informe de este estudio es de referencia obligada en la contabilidad financiera medioambiental. Tras una minuciosa investigación de cada una de las cuestiones, el CICA, alcanzó conclusiones sobre la definición de los elementos de la contabilidad medioambiental, el tratamiento de los costos de ejercicios anteriores, el de gastos e inversiones medioambientales, provisiones y contingencias medioambientales, depreciación de activos e información sobre todas estas materias.⁴³

Esta temática relacionada con la contabilidad y el medio ambiente ha ido creando grandes expectativas a nivel mundial y debido a su importancia el grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) de las Naciones Unidas, ha prestado en sus periodos de sesiones anuales destacada atención a la contabilidad medioambiental. En 1991, efectuó una serie de recomendaciones sobre cuestiones medioambientales que deberían revelar las empresas dentro del informe de gestión y dentro de las notas de los estados financieros.

En posterior periodo de sesiones, celebrado en 1995, se dedicó en exclusiva a la contabilidad medioambiental.

Europa: En los países europeos, la Federación des Experts Comptable Europeas (FEE) ha sido una organización muy activa en el fomento de la contabilidad y el

⁴¹ Ibidem, p.73

⁴² Ibidem, p.73

⁴³ Ibidem, p.73

reporting medioambiental. La FEE en 1993 y 1995 en sus informes ha defendido siempre la necesidad no solo de exigir a las empresas el reconocimiento de sus provisiones medioambientales, sino de que informen de ellas de forma separada del resto de las provisiones. Se puede afirmar que la FEE enfoca la contabilidad medioambiental de forma más exigente que el IASC.⁴⁴

Corea: La Comisión del Mercado de Valores coreana dictó en 1996 una norma que recomendaba a la inclusión de información medioambiental dentro de las notas a los estados financieros.

Esta información incluiría los siguiente aspectos:

1. Normas y política medioambientales de la empresa.
2. Cuestiones relacionadas con la seguridad y la prevención de accidentes.
3. Inversión relacionada con el medioambiente.
4. Consumo de recursos de energía.
5. Generación y tratamiento de residuos y subproductos.

Suecia: las empresas que necesitan un permiso medioambiental tienen que incluir información medioambiental en su informe anual.

Australia: la ley de sociedades incorporó en 1998 una provisión que obliga a incluir dentro del informe de los administradores la siguiente información:⁴⁵

“si las operaciones de la entidad están sujetas a cualquier regulación medioambiental particular y significativas, debe señalar los detalles del desempeño de la empresa en relación con esa regulación.”

En la actualidad otras normas contables australianas tienen contenido medioambiental: la norma para las industrias extractivas AASB 1022 sobre provisiones medioambientales y la propuesta de norma ED88 sobre reconocimiento y medida de provisiones y contingencias medioambientales.⁴⁶

Noruega: La ley de sociedades de este país en 1989n obliga a incluir dentro del informe del concejo de administración información sobre las emisiones y la contaminación de las empresas, así como las medidas que se van a tomar para reducirlas.⁴⁷

Desde 1996 el gobierno danés también requiere a las empresas que publiquen información medioambiental en forma de una especie de informe medioambiental, separado del informe anual. La revisión que el gobierno danés realizó en 1999 sobre la eficacia de la norma que él mismo dictó evidenció que el 50% de las

⁴⁴ Ibidem, p.78

⁴⁵ Frost, G. An Investigation of the Introduction of Mandatory Environmental Reportig in Australia, Comunicación presentada en Asia-Pacific Interdisciplinary Research on Accounting Conference, Adelaida (Australia), julio 2001.

⁴⁶ Regulación Contable de la Información Medioambiental/Carlos Larrinaga Gonzalez...(et.al.) AECA, 2002.- p.78

⁴⁷ Ibidem, p.78

empresas afirmaba haber conseguido beneficios financieros derivados de la necesidad de elaborar el informe verde, que compensaban los costos de emitir estos informes.⁴⁸

Se hace necesario seguir profundizando en cuestiones de contabilidad medioambiental a nivel mundial, puesto que existen muchos países que deben adquirir más interés sobre estos aspectos y nuestro país no está exento de esto, por lo que se debe analizar e indagar en este empeño para sumar al sector empresarial cubano en una filosofía responsable ante el medio ambiente y por ende ante el desarrollo sostenible y sustentable.

⁴⁸ Ibidem, p.79

CAPITULO 2- Cuba. Contabilidad Medioambiental y Empresa.

2.1 Introducción. Caso Cuba

A partir de 1492, año en que fue descubierta la isla de Cuba, hasta la actualidad; nuestro país ha ido sufriendo la explotación y el saqueo indiscriminado de sus riquezas naturales. Primero como colonia de España y después en las condiciones de neocolonia durante la República Mediatizada. Durante esos largos años, el desarrollo económico y social estuvo matizado por una utilización y un manejo irracional de los recursos naturales, lo que ocasionó la desaparición extensiva y acelerada de nuestros ecosistemas naturales, además de un desarrollo urbano-industrial anárquico, recrudeciéndose esta situación de tal manera que en los momentos actuales se hace necesario tomar severas medidas para tratar de remediar esta problemática.

El efecto ambiental de estos procesos es irreversible. Basta con decir que su brutalidad llevó a la extinción de los aborígenes y a la depredación de nuestros bosques. Más tarde en la neocolonia se extiende el desarrollo de la industria azucarera, ocasionando un proceso devastador de nuestro entorno natural.

Para determinar, en nuestra biodiversidad, las cifras exactas del impacto real; se exige estudios específicos. En investigaciones recientes realizadas sobre la biodiversidad, se reporta que en el país, de 14 000 especies de la fauna descritas, se estima una pérdida del 10%, se extinguió el 2% de la flora y el 16% de ella se califica de amenazada.⁴⁹

Uno de los principales objetivos del proceso Revolucionario, desde el inicio, ha sido el de exaltar el nivel y la calidad de la vida del pueblo, en el sentido más amplio, bajo los principios de justicia y equidad.

A lo largo de estos años y con las condiciones económicas predominante (con sus fluctuaciones lógicas), se ha logrado, en alguna medida, enfrentar los problemas ambientales existentes y se ha avanzado poco a poco para lograr la equidad social, la salud pública y la educación popular. Se fueron erradicando los problemas asociados a la pobreza extrema y la calidad de vida.

El momento en que se empezó en el país el uso de los instrumentos económicos para el medio ambiente se caracteriza muy bien en la siguiente cita. "...en el decenio de los 90, la nación ha sufrido una aguda escasez de recursos financieros producto de la brusca pérdida de cerca del 80% de su comercio exterior, resultante del derrumbe del campo socialista en Europa, y por fuertes limitaciones en el acceso al crédito exterior como consecuencia de diferentes factores, entre

⁴⁹ Garrido, Raúl. Estudio de Caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental, La Habana, 2001.

los que se destaca, el continuo y mantenido bloqueo impuesto por Estados Unidos contra Cuba. Luego de una caída de casi el 35% en el PIB entre 1989 y 1993, ya en 1994 se detuvo el descenso, con un discreto crecimiento del 0.7%, en 1995 se creció un 2.5%, en 1996 se creció en el 7.8%, disminuyendo al 2.5 y 1.2 en los años 1997 y 1998 respectivamente. Estos niveles de crecimiento, si bien son discretos para estos años pasados y no se experimentó una expansión significativa del consumo; permitieron ir mejorando los niveles de satisfacción de las necesidades fundamentales hasta hoy, y denotan un determinado proceso de recuperación de la economía”.⁵⁰

En la actualidad a pesar de los esfuerzos que se hacen por frenar los problemas medioambientales, existe un incremento de la industrialización aparejado al uso irracional de recursos naturales, haciéndose necesario que la población en general tome conciencia del peligro que corre el planeta si no se toman medidas severas para retener el alto nivel de contaminación existente.

Los principales problemas ambientales que actualmente se denuncian en el mundo tienen su base en las estructuras y modelos de desarrollo y social vigentes. La política ambiental cubana por el contrario se ha proyectado a través de una estrategia ambiental para el desarrollo sostenible, basada en la continuidad y perfeccionamiento de los objetivos iniciales del proceso revolucionario, en tanto la idea de la sostenibilidad es intrínseca a los principios que se profesan.

2.2 El Medio Ambiente. Condiciones para aplicar Instrumentos económicos

Los instrumentos para materializar la Estrategia Ambiental Nacional conforman un sistema integrado, en el cual todos sus componentes se interrelacionan e influyen mutuamente:⁵¹

- El Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo

⁵⁰ CITMA “Informe de Cuba a la Cuarta Reunión de la Comisión de Desarrollo Sostenible -New York-. EUA efectuada en abril de 1996”. Documento de Archivo.

⁵¹ Ley 81 del Medio Ambiente- Gaceta Oficial de la República de Cuba, 11 de julio de 1997, p.56.

- El Ordenamiento Ambiental
- La Legislación Ambiental
- La Evaluación de Impacto Ambiental
- La Licencia Ambiental
- La Inspección Ambiental Estatal
- La Investigación Científica e Innovación Tecnológica
- La Educación y Divulgación Ambiental
- Los Instrumentos de Regulación Económica
- Los Indicadores Ambientales para la Toma de Decisiones
- La Política Ambiental Internacional

2.2.1 Entorno institucional

En el año 1976 se reflejan en la Constitución de la República y en los documentos programáticos del desarrollo económico, la necesidad de la creación de un órgano de atención al medio ambiente cubano, este órgano fue la Comisión Nacional de Protección del Medio Ambiente y del Uso Racional de los Recursos Naturales (COMARNA) donde, se reunían representaciones de todos los Organismos de la Administración Central del Estado Cubano y donde se coordinaban todas las acciones de corte ambiental del país y contaban con una pequeña secretaría ejecutiva.⁵²

A partir de 1980 las cuestiones medioambientales son consideradas en los Lineamientos para los Planes Quinquenales acorde con las condiciones de la economía en esos momentos. Desde ese entonces se fue avanzando en los aspectos medioambientales, inicialmente en las nuevas obras e inversiones que se acometían, principalmente en aquellas asociadas al turismo en playas, cayos, etc.

⁵² Ver "Panorama Ambiental de Cuba 2000" (GEO 2000). CIEGA-Editorial. Academia La Habana 2001, p. 50.

Las cuestiones medioambientales planteadas en la Agenda 21 se ajustan en el país a través del Programa Nacional de Medio Ambiente y Desarrollo, tomado a raíz de la Conferencia de Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD). Estas cuestiones estaban encaminadas a asegurar un nivel superior de manejo ambiental nacional en aras del desarrollo sostenible.

Desde la creación en 1994 del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA), con una Dirección de Política Ambiental y una Agencia de Medio Ambiente, han fortalecido y controlado integralmente la actividad, tanto a nivel nacional como a nivel local y territorial con la ayuda de otros organismos interesados en el tema, lográndose un conjunto de acciones para la organización institucional de la atención al medio ambiente. Entre ellas podemos destacar las siguientes:

- Se organizó y comenzó el proceso de otorgamiento de Licencias Ambientales y la realización de Estudios y Evaluaciones de Impacto Ambiental (EIA).
- Se fortaleció la actividad de inspección ambiental en diversos sectores de la economía, creándose la Inspección Ambiental Estatal y promoviéndose la formación de los Inspectores Ambientales.
- Se revitalizaron y fortalecieron importantes programas y planes de acción de gestión ambiental como han sido, el Grupo Nacional de Bahías, que ha asegurado un manejo ambiental integral en los principales puertos del país; así como otros Grupos Nacionales, como los de Desechos Peligrosos, Productos Químicos Tóxicos (PQT), Desertificación etc.
- Se concluyó el Estudio Nacional de la Biodiversidad Cubana, en conjunto por múltiples instituciones nacionales, logrando una importante recopilación de datos e información sobre la biodiversidad y su vínculo con el desarrollo económico y social del país. Habiéndose concluido en la actualidad, en la elaboración de la Estrategia Nacional de la Diversidad Biológica.
- Se constituyeron a nivel provincial entidades encargadas de la gestión ambiental local, denominadas Unidades de Medio Ambiente que se subordinan

directamente a la Delegación del CITMA en cada provincia y que interactúan de manera directa con los Gobiernos Territoriales y demás instituciones.

- Se ha trabajado en los aspectos de administración y gestión ambiental de las áreas protegidas, caracterizándose los principales problemas a nivel de áreas y del sistema, avanzándose en la concepción integral de éste.

La Estrategia Ambiental Nacional (EAN) fue aprobada en nuestro país en el año 1997. Es aquí donde se aplican los Instrumentos Económicos para el Medio Ambiente en el contexto institucional arriba señalados, donde se sientan las bases políticas para la aplicación de las medidas de carácter económico dirigidas a la protección de medio ambiente, estas constituyen de hecho un conjunto de medidas que propician la internalización paulatina de las externalidades ambientales y por lo tanto influyen en costos ambientales, y a través de ellas incidir de manera indirecta y de conjunto con otros instrumentos, en la toma de decisiones ambientales de los productores, consumidores y tomadores de decisiones.⁵³

En la EAN se delinear las acciones que en torno a la aplicación de los instrumentos económicos hay que desplegar para que los mismos actúen de una manera coherente:

1. Desarrollar métodos de valoración y contabilización de los recursos del patrimonio ambiental, que permitan la aplicación de los instrumentos económicos ambientales.
2. Implementar oportuna y gradualmente los impuestos para la protección del medio ambiente y los recursos naturales en el marco de lo establecido por la Ley Tributaria.
3. Establecer aranceles diferenciados a la importación de productos perjudiciales al medioambiente.

⁵³ Se refiere al resto de los instrumentos definidos por la Estrategia Ambiental Nacional, p. 22.

4. Establecer la obligatoriedad, para el financiamiento de inversiones con gran impacto ambiental, de prever en los proyectos recursos financieros para medidas de protección o restauración del medio ambiente.
5. Estimular las inversiones favorables al medio ambiente con la concesión de créditos blandos a mediano y largo plazos, de tasas de depreciación acelerada, exención o reducción de impuestos y aranceles y el otorgamiento excepcional de subsidios.
6. Crear fondos de restauración del medio ambiente en aquellas actividades económicas que explotan determinados ecosistemas.
7. Creación del Fondo Nacional de Medio Ambiente, dirigido a financiar total o parcialmente proyectos o actividades para la protección ambiental.
8. Valorar la implementación de las cuentas patrimoniales, como condición metodológica previa a la solución de los problemas relacionados con la valoración y contabilización de los recursos.

2.2.2 Entorno Jurídico

Actualmente el sustento legal y más general del uso de los instrumentos económicos en Cuba viene dado por la Ley de Medio Ambiente N° 81 del año 1997, la cual soporta jurídicamente, la política delineada por la EAN del propio año y desarrolla el marco legal general para su aplicación. Esta Ley⁵⁴ recoge en el articulado del Capítulo IX Regulación Económica, el referido basamento legal a la política trazada.

Son anteriores a la Ley 81 del Medio Ambiente, la Resolución del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP) N° 50/96 sobre Impuesto Forestal, que establece impuestos según los destinos de la tala maderera, e introduce impuestos como el de productos no madereros del bosque y el impuesto por ecoturismo, así mismo la Resolución N° 51/97 del MFP sobre el pago del Canon, las Regalías y Derecho de Superficie para instalaciones de procesamiento (Minería), estableció medidas de obligatorio cumplimiento en cuanto a la formación de Fondos de restauración de

⁵⁴ Ley 81 de Medio Ambiente - Gaceta Oficial de la República de Cuba, p. 56, 11 de julio de 1997.

las áreas degradadas. Ambas normativas se insertan en el ámbito regulatorio derivado de las leyes Tributaria y de Inversión Extranjera.⁵⁵

La Ley 81, en su artículo N° 61, establece el uso de la regulación económica⁵⁶ como instrumento de la política y la gestión ambiental y la concibe sobre la base del empleo, entre otras, de políticas tributarias, arancelarias o de precios diferenciados, para acciones que incidan sobre el medio ambiente.

En el artículo 62 se establece la posibilidad de empleo de medidas tales como:

- a) reducción o exención de aranceles a la importación de tecnologías y equipos para el control y tratamiento de afluentes contaminantes,
- b) Reducción o exención de aranceles a la importación de materias primas o partes necesarias para la fabricación nacional de equipos o instrumentos destinados a evitar, reducir o controlar la contaminación y degradación ambiental,
- c) Autorización en casos excepcionales de la depreciación acelerada de inversiones realizadas en el desarrollo, compra o instalación de equipos, tecnologías o procesos que favorezcan la protección del medio ambiente, d) otorgamiento excepcional de beneficios fiscales a determinadas actividades favorables al medio ambiente”⁵⁷.

2.3. Instrumentos Económicos medioambientales. Experiencias en el País

2.3.1 El Plan de Inversiones para el Medio Ambiente

De esta manera en el plan de 1996 se incluyó, en la Sección de Inversiones, un grupo de indicadores que pretendieron reflejar el monto que de ellas se destinarían a la solución de problemas ambientales del país. Constituyeron en aquel momento barreras fundamentales, el poco dominio de las autoridades

⁵⁵ Garrido, Raúl. Estudio de Caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental, La Habana, 2001.

⁵⁶ La denominación de “instrumentos de regulación económica” dada por la Ley presupone la inclusión de los comúnmente denominados Instrumentos Económicos, sólo que es un tanto más amplia dado que reconoce mecanismos económicos que no son mecanismos netamente del mercado.

⁵⁷ Debe tenerse en cuenta que la denominación de “instrumentos de regulación económica” dada por la Ley, presupone la inclusión de los comúnmente denominados Instrumentos Económicos, sólo que es un tanto más amplia dado que reconoce mecanismos económicos que no son mecanismos netamente del mercado.

ambientales y de planificación de lo que se pretendía, la falta de conocimiento en la base económica de los indicadores que se propusieron y por supuesto, la desarticulación de los aparatos de planificación ocurrida en los años 1990-1995. Sin embargo, había claridad y concordancia entre los ministerios CITMA y de Economía y Planificación, en cuanto a la necesidad de garantizar un mecanismo de asignación de recursos de inversión a la solución de los problemas ambientales que se generan por los organismos en el proceso productivo y esa convicción imperó.

Un factor de éxito de la implementación de este plan, y una experiencia positiva lo constituye la creación de un grupo de coordinación interinstitucional entre el CITMA y el Ministerio de Economía y Planificación (MEP), denominado MEP-CITMA, que propició la detección de las dificultades y la búsqueda de soluciones para la aplicación de este importante instrumento económico.

Es importante señalar, que en el país se avanza en las estadísticas nacionales, pues se buscan nuevas formulaciones y perfeccionamientos, para la captación de información de las fuentes primarias; siendo ejemplo de esto, la Encuesta sobre los Gastos de Inversión en Actividades de Protección para el Medio Ambiente” que brindan las empresas. (Ver anexo 1)

2.3.2 El Fondo Nacional de Medio Ambiente

Los estudios para la introducción del Fondo Nacional de Medio Ambiente (FNMA) comenzaron en 1995, paralelo con el resto de los instrumentos económicos, sólo que demoró un tanto más su aprobación e instrumentación y se puede decir que aún está en maduración.⁵⁸

Aunque su estudio y evaluación comenzó con la propia creación del CITMA, sólo en la aprobación de la Ley 81 de 1997 de Medio Ambiente, en su Capítulo X “FONDO NACIONAL DE MEDIO AMBIENTE”, Artículo 65, se consagra la creación de este novedoso mecanismo financiero, el cual presupone en su aplicación, por

⁵⁸ Garrido, Raúl. Estudio de Caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental, La Habana, 2001.

un lado, el diseño y aplicación de medidas impositivas y regulatorias que lo nutran; y por otro, medidas positivas que tributen directamente a la protección ambiental.⁵⁹

La constitución del FNMA tropezó y tropieza aún con un conjunto de barreras las cuales se van eliminando en la medida en que las condiciones para su existencia plena lo han posibilitado.

Lo antes mencionado es importante, pues la implementación de acciones medioambientales comienza por el conocimiento de lo que está establecido. Aquí se ha abordado rápidamente algunas experiencias del país sobre instrumentos económicos, como lo referente el Fondo Nacional Medio Ambiente, y el Plan de Inversiones del Medio Ambiente; dejándose otros Instrumentos que también se han estudiado al respecto; pero debido al tiempo y los objetivos, no se ha considerado conveniente abordar: Cobro de Royalties y Cánones en las concesiones mineras. EL Impuesto de utilización de la bahía de La Habana y su fondo. El Impuesto forestal y su fondo, Las bonificaciones arancelarias a la importación de tecnologías favorables al medio ambiente...

2.4 Aspectos Contables en la legislación cubana, a la luz de la Normativa Ambiental Internacional

La normativa ambiental desarrollada en los últimos tiempos evidencia la inminente necesidad que las empresas consideren el tema del ambiente en sus decisiones económicas, y que lo reflejen directamente en su contabilidad.

La entrada en vigencia y aplicación de las leyes ambientales, obliga a las empresas a invertir en procesos productivos con bajos niveles de contaminación, estas decisiones repercuten directamente en el sistema contable de la empresa, en aspectos tales como provisiones para la adquisición de tecnología limpia y entrenamiento del personal, reservas para cubrir los pasivos ambientales y en algunos casos distribución de utilidades y pagos tributarios por el manejo de los recursos naturales.

⁵⁹ Ley 81 de Medio Ambiente - Gaceta Oficial de la República de Cuba, 11 de julio de 1997, p. 56.

La normativa ambiental que rige a la nación, deja brechas claras para que la empresa cubana en particular, se involucre en el uso contable medioambiental. La legislación recoge aspectos contables que deben ser considerados según los niveles, macro, mezo y microeconómico, en que se desarrolla la temática contable:

En la Ley 81, por ejemplo, aparecen los siguientes conceptos, que teniendo una visión contable y científica sobre el asunto revela lo antes expuesto:

Variable ambiental, elemento del medio ambiente susceptible de ser medido o evaluado por diferentes métodos cualitativos o cuantitativos.

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. La gestión ambiental aplica la política ambiental establecida mediante un enfoque multidisciplinario, teniendo en cuenta el acervo cultural, la experiencia nacional acumulada y la participación ciudadana.

Por el mismo lado y a tono con las legislaciones medioambientales y normativas internacionales, la Ley 81⁶⁰ concibe que:

- Las disposiciones ambientales reconocen que los recursos naturales tienen un valor económico, es decir, un valor contabilizable.
- El derecho que tienen los Estados sobre sus recursos biológicos obliga a que los mismos sean incluidos en el patrimonio natural de cada nación, considerando que el derecho de explotar sus recursos debe realizarse de acuerdo con la normativa, por lo que se deduce, manejar una contabilidad ambiental, que permita identificar el recurso, lo utilizado y lo que hay que reponer.
- Los recursos naturales forman parte del activo.

⁶⁰ Sobre la Ley 81, hay que recordar que en ella se recoge o ampara, todo lo permisible en materia medioambiental en Cuba, desde las instituciones hasta los instrumentos y políticas a encausar .

- Se debe identificar y hacer frente a las amenazas de reducción del patrimonio natural por lo que se requiere del registro de los daños ambientales como obligación ineludible de las empresas que afecten con sus procesos productivos el ambiente; surgiendo así el pasivo ambiental.
- Las disposiciones para la conservación de la diversidad biológica y los recursos naturales requieren de inversión en tecnología que permita dar continuidad al desarrollo, minimizando los daños a dichos recursos y mejorando su utilización.
- Se espera que el resultado de la investigación se traduzca en un beneficio económico que es necesario contabilizar, al igual que la inversión realizada, por ejemplo, equipos tecnológicos de producción más limpia.
- La firma de convenios y tratados medioambientales propician la ayuda financiera de organismos internacionales, por lo que se requiere de disposiciones contables para el registro y adecuado manejo de dichos recursos financieros.
- Para dar cumplimiento a los objetivos de conservación de los recursos, la utilización sostenible de sus componentes y la participación justa y equitativa de los beneficios que se derivan del patrimonio natural y de su utilización, debe intervenir la Contabilidad como herramienta de cuantificación, registro y control, tanto de la biodiversidad como de los recursos y acciones asumidas para conservar la misma.
- La empresa debe crear fondos de reservas destinados a la conservación de los recursos.
- Los entes sujetos a las disposiciones elaborarán estrategias, planes y programas nacionales que permitan la conservación y utilización sostenible de la diversidad biológica, por lo que se requiere sentar las bases de la Contabilidad de la biodiversidad y de esta forma, poder planificar mediante una contabilidad ambiental.
- La exigencia de medios de regulación y administración de las repercusiones ambientales adversas, que incluyen la utilización sostenible de la diversidad

biológica y en riesgos para la salud humana, encuentran soporte en la contabilidad y auditoría ambiental.

- La normativa cubana e internacional, pone de manifiesto la necesidad de manejar contabilidad ambiental, que permita generar estados financieros que incluyan las variables ambientales, extendiéndose este registro, control y análisis hasta los niveles superiores según el flujo de la información contable y los usuarios de la misma.

2.5 Información medioambiental voluntaria y obligatoria en Cuba

Los requerimientos legales han de ser un factor de importancia en la decisión de suministrar información medioambiental, aunque a nivel mundial esto no parece reflejarse en la cantidad de información que actualmente proporcionan las empresas, teniendo el mayor peso el interés sobre dicha información por parte de los inversionistas y usuarios de la misma..

En el país la información contable medioambiental es insuficiente y más en el sistema empresarial, aunque haciendo una búsqueda minuciosa en algunos asientos contables y en estados financieros de algunas entidades, se pueden encontrar aspectos medioambientales que a los efectos de la legislación medioambiental pueden pasar desapercibidos o en cierto modo irrelevante. Siendo estos de mayor o menor facilidad para su identificación y valuación, debido a la implicación de la empresa por su actividad interrelacionada con el medio ambiente.

Como registros obligados, se pueden encontrar los requisitos exigidos por el CITMA, Ministerio de Economía y Planificación y el Ministerio de Finanzas y Precios por concepto de proyectos.

Por otro lado, las empresas que realizan inversiones en materia medioambiental, están en la obligación de informar a la Oficina Territorial de Estadística, los gastos asociados a la inversión relacionada directamente con el medioambiente, concibiendo la mitigación de los impactos medioambientales negativos,

eliminación de los mismos o mejoramiento del medio, tal y como se muestra en el anexo 1 antes mencionado.

A todo esto hay que agregar, que no existe aún una normativa cubana contable medioambiental, aunque se están gestando trabajos al respecto con tesis doctorales y expertos en la materia. Este aspecto dado por la ausencia de normativa contable medioambiental limita la viabilidad de este empeño. Sin embargo, la normativa vigente al estar armonizada con las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), posibilita la inclusión de estos aspectos en la contabilidad de las empresas cubanas.

2.6 Las NIIF. Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF) e Información Medioambiental.

La Información contable medioambiental, independientemente al tipo de contabilidad que se utilice (convencional, matricial, multidimensional...) no puede estar exenta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), o criterios que sustentan las NCIF, pues son la médula de la ciencia contable, que independientemente a la proyección en los registros:

Hipótesis de prudencia: plantea que únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y en el ejercicio o en otro anterior, deben contabilizarse tan pronto las pérdidas eventuales con origen sean conocidas.

Al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen, cuantos sean reconocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflujo en el balance y cuenta de ganancia o pérdida; deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

En el caso de conflicto entre principios contables obligatorios, para fines medioambientales, también deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales reflejen una imagen fiel.

Según representantes del ISAR y a tono con este principio:

- Los costos medioambientales deben reconocerse durante el ejercicio en que se identifiquen por primera vez.
- Los costos que no reúnen los criterios para ser activados deben llevarse a resultado inmediatamente.
- Los costos de operaciones futuras, de restauración de sitios, clausura o eliminación de activos de larga duración deben reconocerse en el momento en que se producen los daños ambientales correspondientes.
- Hipótesis de correlación de ingresos y gastos: El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo, realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Acorde con este principio se deben registrar los gastos que son relevantes para la obtención de los resultados. Los gastos medioambientales que traigan consigo la descapitalización de la empresa no deben incorporarse a la determinación de los resultados de la misma en ese período o al menos no ser reconocidos todos estos como tales.

Según el CICA los gastos medioambientales como los costos derivados de las iniciativas medioambientales de las que se puede obtener un beneficio económico o ambiental pueden ser entre otros:⁶¹

- Gastos ambientales corrientes.
- Gastos ambientales capitalizados o activos.
- Costos ambientales derivados de problemas causados en ejercicios anteriores.

Ni el CICA ni el ISAR consideran apropiado que se contabilicen los gastos ambientales derivados de problemas causados en ejercicios anteriores como ajustes de estos ejercicios anteriores, a no ser que se deriven de errores en los Estados Financieros, por lo que si no proporcionan ningún beneficio actual o futuro

⁶¹ Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.94.

debe considerarse como una pérdida medioambiental. En cuanto a los gastos medioambientales corrientes se plantea la importancia de separarlos con los activos medioambientales.

A estos efectos existen gastos medioambientales que no guardan relación directa con beneficios futuros o con la reducción de contaminación futura. De esto se pueden citar:

- Gastos ocasionados por el tratamiento de residuos.
- La descontaminación o la prevención de la contaminación relacionada con actividades operativas actuales.
- Actividades permanentes de gestión y de auditoría ambiental.
- Importancia relativa y agrupación de datos o principio de importancia relativa.

A efectos medioambientales no se entra en contraposición con este principio, admitiéndose la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y en consecuencia no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

Al respecto la información medioambiental se mostrará en consonancia con los usuarios de dicha información, acorde a los intereses de los mismos, influyendo esto en el lugar donde se presente dicha información y el volumen de la misma, teniendo presente la responsabilidad social corporativa.

- Compensación

En la normativa cubana, esto no se refiere a la violación del antiguo principio de no compensación, pues esta pronuncia que en ningún caso se compensarán activos con pasivos, ingresos con gastos o sobrante con faltantes, sino que se admiten ciertas compensaciones monetario-mercantiles entre dependencias, especificadas en la misma.

Acorde con este principio, no se podrán compensar los ingresos o gastos medioambientales, tanto por ingresos y gastos o activos y pasivos medioambientales entre ellos o de otra naturaleza con estos.

Según representantes del ISAR y en relación con este principio, se plantea que determinadas provisiones medioambientales pueden descontarse debiéndose informar sobre ello.

- Información comparativa

A fines medioambientales, también las entidades para conocer su posición respecto a otras empresas o respecto a ella misma en el tiempo deben y pueden comparar sus resultados y cifras frente a otras y/o con datos de periodos anteriores de ellas mismas permitiendo una mejor evaluación financiera y de gestión medioambiental.

- Oportunidad

Sólo se debe señalar que la información contable medioambiental también debe mostrarse oportuna, pues esta es para uso de la propia gestión de la empresa y usuarios externos.

Nota: Sobre la uniformidad de la información, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición y devengo; en esencia la contabilidad medioambiental no los afecta o modifica en tanto que los puede enriquecer por su propia naturaleza.

En las consideraciones generales de la Resolución 235 y respecto a la imagen fiel, en cumplimiento de la NCIF, se plantea en el apartado 16 que la presentación de la información contable será razonable en tanto que la entidad seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con dichas normativas cubanas⁶².

En el inciso b) de este apartado se plantea que la información presentada debe incluir las políticas contables de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible. El inciso c) plantea que se debe suministrar información adicional

⁶² Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Presentación de Estados Financieros.-La Habana 2005.- p. 7-63.

siempre que los requisitos de las normativas cubanas resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinado hecho contable (este aspecto es interesante en tanto que la información contable medioambiental adicional sea relevante).

Respecto al apartado 17 en estas consideraciones generales, se puede decir que una política contable medioambiental es inadecuada cuando está en contradicción con la NCIF y las hipótesis que la sustentan; además, cuando lo que se haya aprobado como política contable sea incoherente con su objeto y razón social; y ambiguo respecto al sistema de gestión ambiental⁶³.

Sobre subsistemas o ciclos

A la luz de la presente investigación, previo análisis y juicio de los criterios internacionales mostrados por diferentes organizaciones que llevan al frente este tipo de trabajo (ISAR, IASC, FASB, CICA...), se considera que la información contable medioambiental, en su generalidad, no requiere subsistemas o ciclo aparte, pues independientemente a los requisitos que ella exige, su volumen de actividad y complejidad no precisa departamentos contables independientes.

A todo esto, hay que reflexionar que, lo esencial está en la concepción del personal y de la gerencia respecto al sistema contable y capacidad para enfrentar este empeño. Además, las empresas, en su mayoría y más si tienen incidencia fuerte sobre el medio ambiente, poseen departamentos estadísticos, y otros que atienden asuntos medioambientales, que si bien no son contables, conciben información que puede apoyar estos empeños contabilísticos.⁶⁴

Hay que señalar en otra arista, que en el país el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad está trabajando fuertemente en la actualización de las NCIF y la armonización de estas con las NIIF. Ya en este empeño, en el 2005 quedaron emitidas seis normas e incluso se está trabajando para emitir nuevas normativas próximamente. (Ver anexo 2)

⁶³ Ibidem., p.8-63

⁶⁴ En este juicio, hay que considerar, que en la concepción de la empresa (directivos y usuarios de la información medioambiental), deben cambiarse algunos aspectos que implica también la forma adecuada para brindar la información primaria a la contabilidad en materia de medio ambiente.

Entre las normas armonizadas con las normas internacionales que recogen aspectos medioambientales se pueden citar la norma 1, y las Normas de Valoración y Exposición:

NCIF	NIIF
1	1 (1997)
Normas de Valoración y Exposición (AFT)	16 y 36 (1998)
Normas de Valoración y Exposición (Provisiones)	Pasivos Contingentes NIIF 37 (1998)

Fuente: Tomado y modificado de López Rodríguez, Ivet. Principios Generales de Contabilidad vs Normas Cubanas de Información Financiera/ Berto Nazco Franquiz, tutor. Trabajo de Diploma. UCLV 2006

NIIF 1: Presentación de estados financieros.

La norma internacional plantea que (...) Se aconseja a las empresas que presenten (informes medioambientales), siempre que la gerencia crea que pueda ayudar a los usuarios a tomar sus decisiones económicas⁶⁵.

De las NCIF la que guarda relación con esta NIIF es precisamente la NCIF 1, que plantea que la entidad debe revelar políticas contables significativas donde la base para elaborar los Estados Financieros y demás políticas que se empleen

⁶⁵ Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.176.

sean relevantes para que los usuarios tengan una visión de los mismos⁶⁶. Además es muy importante para los usuarios de la información estar bien informados sobre todo el tratamiento utilizado en los Estados Financieros ya sea medioambiental o no (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe recuperable) ya que esto afectaría su capacidad de análisis.

Es la dirección la que debe decidir si una determinada política contable puede ser revelada o no a los usuarios de la información, para que estos puedan comprender las formas en las que quedarán reflejados en la información financiera los aspectos tratados en dicha información. La revelación de información (medioambiental) acerca de las políticas contables particulares, será útil para los usuarios cuando estas políticas hayan sido seleccionadas entre las alternativas permitidas en las Normas e Interpretaciones.

Esta NCIF, por ejemplo, plantea en el párrafo 76, que el detalle suministrado en las subclasificaciones, dependerá de los requerimientos contenidos en las NCIF, así como la naturaleza, tamaño y función de los importes afectados. Aludiendo que el nivel de información suministrado será diferente para cada partida, por ejemplo, en el inciso g) se dice que las provisiones se desglosarán de forma que se muestren por separado las mismas, aspecto sobre el cual la NIIF-1 plantea de igual modo para fines medioambientales.⁶⁷

También que cada entidad considerará la naturaleza de su operación, así como las políticas que el usuario de sus Estados Financieros desearía que le fuesen reveladas para ese tipo de entidad en concreto.

Respecto a esto, y en consonancia con la NIIF-1; la NCIF entre otros elementos, señala que en las notas deben incluirse, como mínimo, lo siguiente⁶⁸:

a) Cambios en las prácticas contables ejecutadas durante el ejercicio económico y

⁶⁶ Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Presentación de Estados Financieros.-La Habana 2005.- p. 30-63.

⁶⁷ Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.78.

⁶⁸ Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Presentación de Estados Financieros.-La Habana 2005.- p. 62-63.

sus efectos en las informaciones y resultados presentados, con respecto al ejercicio anterior y al actual.

c) Reclamaciones reparos y contingencias, en contra o a favor de la empresa, que pueden afectar de manera significativa las informaciones presentadas.

g) Detalle de los rubros fundamentales que componen el Inventario, cuando no estén expresados en el cuerpo del Estado de Situación...

h) Bases de valoración de los Inventarios y métodos para la determinación de los costos. Si se ha efectuado variación en la base de valoración de los Inventarios, o en los métodos para la determinación de los costos, o en ambos, debe explicarse el efecto que dicha variación representa en las informaciones del ejercicio actual y comparativamente con el precedente.

i) Gravámenes o limitaciones que existan sobre Activos, tales como: Inventarios, Inversiones y Activos Fijos. Debe utilizarse, en lo posible, una misma nota referida a los Activos gravados y a las respectivas obligaciones.

j) Detalle de los Activos Fijos Tangibles agrupados por grupos, cuando no están expresados en el cuerpo del Estado de Situación. Así mismo, debe explicarse la base de valoración adoptada para estos bienes y en los casos en que ésta no sea el costo de adquisición o de producción, indicarse cómo se determinó la valoración.

k) Debe señalarse también, el o los métodos de depreciación adoptados, el importe aplicable al ejercicio económico y el monto de los Activos que existen y que se encuentren totalmente depreciados o agotados.

l) Detalle de los Activos Fijos Intangibles, cuando no estén expresados en el cuerpo del Estado de Situación, expresando además, la base de valoración, el o los

métodos de amortización, el importe aplicable al ejercicio económico de ésta y el monto de los Activos que existen y que se encuentren totalmente amortizados.

o) Detalle de los Gastos de Organización, de Investigación y Desarrollo y de otros Activos de igual naturaleza.

p) Detalle de las Obligaciones a Largo Plazo, mencionando: vencimiento, tasa de interés, forma de pago y restricciones importantes (Hay que aclarar que a efectos medioambientales, la descripción se dirige hacia las aclaraciones pertinentes por la implicación completa o parcial de esta obligación medioambiental).

q) Anticipos con importes significativos, entregados o recibidos, para operaciones futuras.

r) Aumentos o disminuciones de Capital o Patrimonio y creación de nuevas Reservas Patrimoniales.

t) Detalle y explicación por conceptos de los Otros Ingresos y Otros Gastos, así como de las partidas extraordinarias (Incluye los gastos y los ingresos de ejercicios económicos precedentes).

En el párrafo 105 de la NCIF-1 y a tono con lo planteado en la NIIF-1, se plantea que las notas se presentarán en la medida en que sean practicables de una forma sistemática, cada partida del estado de situación, del estado de resultado, del estado de cambio en el patrimonio neto y del estado del flujo de efectivo, contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas.

En el 106 al igual que la NIIF mencionada, se dice que normalmente las notas se presentarán en el siguiente orden para claridad de los usuarios y para facilitar la comparabilidad:

b) Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.

c) Información de apoyo para las partidas presentadas en los Estados Financieros, en el mismo orden de cada uno de los estados y las partidas que lo componen, y

d) otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán:

- Pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos; e
- informaciones obligatorias de carácter no financiero, por ejemplo, los objetivos y políticas relativas a la gestión del riesgo financiero de la entidad

.NIIF 16: propiedades, planta y equipos.

“Algunos elementos de los que componen las propiedades, planta y equipo, pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales. La compra de tales activos fijos, si bien no incrementa los beneficios económicos que proporciona ninguno de los otros activos fijos existentes, puede ser necesaria para que la empresa logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Si tal es el caso, esas adquisiciones (...) cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos (...) No obstante, tales activos serán reconocidos como activos fijos sólo en la medida en que el valor en libros de los mismos, más el correspondiente a los activos que se relacionan con ellos, (no) exceda al importe recuperable del conjunto formado por unos y otros”⁶⁹.

De las NCIF la que se relaciona con ésta es la Norma de Valoración y Exposición (AFT). La misma plantea que los Activos Fijos Tangibles (AFT), se valoran al precio de adquisición, o a su costo real de elaboración o de producción o, en su caso, por un valor equivalente cuando se reciban bienes de uso sin contraprestación monetaria. El precio de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, representado por el monto de efectivo entregado o su equivalente, más todos los gastos necesarios para colocarlos en el lugar y condiciones de uso, tales como fletes, seguros, derechos y gastos de importación y gastos de instalación, hasta su puesta en marcha, o momento de su alta.

El costo real de elaboración o producción incluye los costos directos e indirectos, tales como materiales, mano de obra, administración de obra, planificación y otros

⁶⁹ Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.176.

gastos incurridos o que se ejecuten durante el período de producción, cuando ésta se realiza con medios propios de la entidad⁷⁰.

El valor de estos bienes se actualiza contablemente por el registro de la depreciación, cuando corresponda, incluyéndose el importe de la misma en el resultado del ejercicio económico⁷¹.

Los activos recibidos sin costo alguno o a un costo inadecuado se valoran al precio vigente de adquisición y de no existir éste, por avalúo efectuado por peritos. Esta regla de valoración también es aplicable a los bienes recibidos como aportaciones de capital.

A todo lo anterior hay que recordar las exenciones y aspectos beneficiosos (Resoluciones) en cuanto a aranceles y políticas del país se utilizan actualmente para favorecer y fomentar la utilización de tecnologías más limpia.

NIIF 36: Deterioro del valor de los activos.

Importe recuperable de los activos.

“Podría ser necesario tomar en consideración ciertos pasivos cuando se esté calculando el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto puede ocurrir cuando la desapropiación de la citada unidad obligue al comprador a asumir un pasivo”⁷².

Según EITF se propone excluir de la estimación los costos que se hayan reconocido como provisiones medioambientales e incluir los costos medioambientales de restauración de los suelos o de clausura, no reconocidos como provisiones y relacionados con aquellos activos que la empresa pretende ceder o abandonar, siempre que estén sujetos a este tipo de obligaciones⁷³.

⁷⁰ Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Norma de Valoración y Exposición.-La Habana 2005.- p. 8-18.

⁷¹ Ibidem, p.9-18

⁷² Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.176.

⁷³ Ibidem, p.78.

Referente a esto en la normativa cubana tal y como se plantea en la norma internacional, se esboza que los gastos por adaptaciones o mejoras efectuadas a los Activos Fijos Tangibles, que incrementen la capacidad de producción, la eficiencia, prolonguen la vida útil o ayuden a reducir los costos operacionales futuros, aumenten el valor del activo existente y por tanto se capitalizan en forma conjunta con el bien existente, o por separado en dependencia con la naturaleza de la operación realizada y del bien incorporado.

La NIC 36 tiene el propósito de asegurar que el valor de los activos no supere el importe que puede recuperarse de los mismos. El importe recuperable es el mayor valor entre el precio de venta neto y el valor de uso de un activo. Esta norma reconoce que el importe recuperable de estos podría tener que considerar pasivos medioambientales en el caso de que la transmisión de los activos exija al comprador asumir ciertas obligaciones. Hay que tener en cuenta que la única obligación que se cita en la norma es de carácter medioambiental⁷⁴.

NIIF 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

Reconocimiento de provisiones.

Se reconocerán como provisiones, sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplo de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costes de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo.

De forma similar, la empresa tendrá que reconocer los costes por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento⁷⁵.

⁷⁴ Ibidem, p. 78

⁷⁵ Ibidem, p. 177.

En contraste con lo anterior, y por causa de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro, pues la empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante acciones futuras, por ejemplo, mediante la modificación en la forma de fabricación, etcétera. Siendo así la empresa no incurriría en una obligación presente, no teniendo que realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una forma posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la empresa.

.En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la empresa sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido.⁷⁶

En las obligaciones reconocidas como Gastos Acumulados a Pagar o Pasivos Acumulados, en los casos en que no es posible conocer con exactitud su importe, se determinan estimaciones, lo más certeras posibles de estos Pasivos, afectando estos gastos el resultado del ejercicio económico⁷⁷.

Información a revelar.

Sobre este asunto la NIIF plantea que la empresa debe revelar, por cada tipo de provisión⁷⁸:

1. Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma.
2. Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea

⁷⁶ Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Valoración y Exposición.-La Habana 2005.

⁷⁷ Regulación Contable de la Información Medioambiental / Carlos Larrinaga Gonzáles. (et.al.) AECA, 2002.- p.177.

⁷⁸ Ibidem, p. 178.

necesario (...) la empresa deberá revelar información correspondiente a las principales hipótesis realizadas (...)

3. El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

En consonancia con la norma cubana de Valoración y Exposición y la de Presentación de los Estados Financieros la NIIF plantea que, a menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, la empresa debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha de balance de situación general, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

1. una estimación de sus efectos financieros (...)
2. una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas (...)
3. la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

Sobre la normativa cubana habría que agregar que tienen cabida para la inclusión de los aspectos medioambientales pues, además de los aspectos que estas provisiones recogen y que están presentes en dicha normativa; se puede ver que algunas cuentas en este subgrupo como es el caso de *Otras Provisiones Operacionales* son flexibles para dichos fines.

Por otro lado en el acápite referente a la exposición, en el párrafo 103, se pueden contemplar sin dificultad alguna los aspectos medioambientales si bien vemos que este plantea que los pasivos constitutivos de provisiones se consideraran como cuentas reguladoras de activos por las que fueron creadas, excepto las Provisiones Operacionales creadas con fines específicos que se incluirán en el Pasivo Circulante.

2.7 Breve análisis de la gestión contable medioambiental en la Empresa Forestal Integral Villa Clara.

Nota: Para este epígrafe pueden ser útiles los Estados Financieros anexados en el trabajo.

A partir de las Normas Internacionales de Información Financiera Medioambiental, se puede decir que en la práctica contable de esta empresa en cuanto a,

Reconocimiento de costes y gastos medioambientales

- Los costes medioambientales se reconocen durante el ejercicio en que se identifican por primera vez según los procedimientos establecidos.
- Los costos medioambientales se capitalizan si están relacionados directa o indirectamente con futuros beneficios de la empresa resultantes de la mejora, de la seguridad o eficiencia de otros activos, la reducción de la contaminación o la conservación del medio ambiente, viéndose esto por ejemplo, en la actividad silvícola donde los gastos del propio tratamiento, mejora y conservación del bosque se activa en la cuenta *Producción Forestal en Proceso*.
- Los costes que no reúnen los criterios para ser activados, deben llevarse a resultado inmediatamente. Tal y como prescribe esta norma se puede encontrar en el Estado de Resultado cuentas como *Gastos por Fomentos y Mantenimiento a Plantaciones Bajas*.
- Los costos de operaciones futuras de restauración de sitios, clausura o eliminación de activos de larga duración deben reconocerse en el momento que se producen los daños ambientales correspondientes.

Sobre este aspecto se puede decir que no se procede acorde a la indicación de la práctica internacional recomendada, pues, por ejemplo, existe un seguimiento del bosque y pronósticos asociados a la tala del mismo, mas por estas operaciones futuras que traería consigo la despoblación de un área determinada no se reconocen dichos gastos⁷⁹(Esto también guarda relación con posibles pasivos o provisiones relacionados con lo antes dicho).

A lo anterior hay que sumarle el daño que pudiera tener el suelo por el mal o no tratamiento al mismo en casos de no cumplir con los requisitos establecidos para

⁷⁹ Recordar que se procede con Contabilidad con una base no efectiva.

la no degradación. Por otro lado no se considera el daño ocasionado a la flora y fauna de dicho lugar donde está establecido el bosque.

Reconocimiento de los pasivos medioambientales

- Los daños medioambientales deben reconocerse en las notas a los estados financieros, incluso cuando no hay obligación de corregirlos.

En la nota de los Estados Financieros no se contemplan estos daños, relacionando esto con el aspecto visto anteriormente, considerando además que no se tienen por parte de la empresa reconocidas las externalidades, ni impactos ambientales, aunque el Servicio Estatal si lleva estudios sobre esto.

- Los costes relacionados con la corrección o la eliminación de activos de larga duración deben reconocerse como pasivos en el momento en que se originan.

En este punto de la norma se puede mencionar lo visto en los *costos y gastos medioambientales*, donde en la actividad silvícola los costos por la tala del bosque en su etapa más madura (previo pronóstico de la tala) a pesar del conocimiento, no se prevé o concibe provisiones para esta actividad.

Divulgación de información

- La empresa debe revelar separadamente:

1. Diferentes tipos de costes medioambientales

Realmente en la empresa no se tienen cuentas separadas identificadas como cuentas medioambientales y separadas por este motivo, claro está que la gestión medioambiental de la empresa está falta de avance (nos referimos principalmente a la actividad silvícola) y esto puede traer de seguro, el reconocimiento de diferentes aspectos medioambientales a considerar en la contabilidad.

2. Costes medioambientales llevados a resultados

Aludiendo al hecho de que en la empresa, en el caso de la actividad silvícola, se puede considerar que los costos y gastos relacionados con el tratamiento, manejo y extracción del recurso forestal y otros gastos forestales van necesariamente, por su relevancia, a los resultados del período, pero a efectos de una buena gestión

medioambiental se debe concebir cuestiones relacionadas con la descripción o un detalle determinado sobre la implicación de estos elementos que conciben aspectos medioambientales y están implícitos en la situación financiera de la empresa.

3. Provisiones medioambientales con un detalle explicativo

Sobre este aspecto se debe señalar que en la práctica, no existe descripciones medioambientales sobre las provisiones empleadas o habilitadas en los Estados Financieros. Considerando entonces que en la memoria de estos debe quedar recogida, en aras de una mejor gestión contable medioambiental, dichas descripciones ayudando esto también al análisis financiero.

4. Ingresos medioambientales en la actividad silvícola.

Examinando los ingresos por la actividad silvícola se puede ver la correlación entre gastos e ingresos, por ejemplo, en la actividad de raleo, donde se incurren en costos fácilmente cuantificables por su implicación directa con la actividad. Producto de este tratamiento se obtienen beneficios por la madera extraída, estos ingresos se pueden ver reflejados en la cuenta 905 *Ingresos de Producciones en Servicios*; motivados estos por la propia comercialización de la madera y por la bonificación hasta un 30% que el Servicio Estatal le proporciona a la empresa, debido a la calidad de dicho tratamiento.

Esta actividad de raleo, por ejemplo, no contempla los daños que provoca al ecosistema, siendo esto posibles motivos para registrar pasivos medioambientales si pensamos en la empresa de Flora y Fauna considerando en todo este análisis la responsabilidad social corporativa y la internalización de los daños medioambientales en el propio proceso productivo. A esto se le puede sumar también que en la memoria sería conveniente reflejar dichos daños, si consideramos la implicación económica y sostenible en este asunto.

Nota conclusiva.

Para una correcta comprensión de la temática contable en esta empresa, sobre todo en la actividad silvícola se debe considerar en cada momento que la gestión del inventario y manejo del mismo, es parte de la gestión medioambiental o viceversa, visto esto desde una óptica sustentable y sostenible. No es solo ver los números, sino las implicaciones medioambientales de las cuentas que están habilitadas. También entra a jugar en esto el análisis financiero e interpretación de los estados. Teniendo una mirada importante para los fines medioambientales la información mostrada en la memoria de los Estados Financieros y notas a los mismos, pues la explotación del bien y su uso racional, tiene implícito una consecuencia financiera.

Conclusiones

- Las interacciones entre las actividades de las distintas empresas y el medio ambiente son numerosas y de diversa naturaleza. Los procesos productivos, de servicio, comercialización y demás operaciones, constituyen focos potenciales de impactos ambientales, tanto positivos como negativos; siendo importante para la contabilidad y valoración económica, la correcta evaluación de estos y de las externalidades.
- En el País se está llevando un trabajo arduo dirigido al fortalecimiento de las estadísticas básicas del medio ambiente; creando las bases y experiencias necesaria para consolidar los datos fundamentales que permitan diseñar un sistema de cuentas ambientales.
- El sistema empresarial cubano de modo general, carece de normas contables medioambientales. Sin embargo las normas cubanas conciben cuentas y métodos de valoración y exposición, así como algunos preceptos en cuanto a políticas contables, que posibilitan la utilización de cuentas medioambientales e información financiera asociada con estos fines.
- La empresa forestal integral es una entidad que en su labor está estrechamente relacionada con el medioambiente, exponiendo sus estados financieros muchos elementos que incluyen dicha temática; pero se puede decir que se dejan de contabilizar elementos importantes en materia medioambiental y de sostenibilidad. Por otra parte las memorias de los estados financieros deben enriquecerse para presentar una mejor información económico-ambiental.

Recomendaciones:

- La utilización del presente trabajo como material para adentrarse en el tema medioambiental en los diferentes niveles que se trate la contabilidad.
- Profundizar sobre este tema y desarrollar investigaciones futuras en diferentes sectores de la economía, de manera que enriquezcan el mismo, en aras de ayudar a tomar soluciones que favorezcan los intereses que sobre estos fines se debe tratar a nivel Empresarial.
- Se recomienda continuar el presente trabajo en la empresa Forestal Integral en aras de enriquecer la gestión medioambiental. Así como por parte de esta empresa, utilizar las indicaciones elementos señalados en el epígrafe 2.7 del presente trabajo.

BIBLIOGRAFIA

1. Abaza, H. 1993. *Appraisal methodology for sustainable development projects*, in: Mohan Munashinghe, ed.: "Environmental economics and natural resource management in developing countries".
2. Aquino Hernandez, Daili. Sistema de Información Medioambiental. Propuesta para una UBPC cañera/ Abel Sarduy Quintanilla, tutor- Trabajo de Diploma, UCLV, 1999.
3. CITMA "Cuba: Medio Ambiente y Desarrollo". Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente. La Habana, 1995, p. 19.
4. Conceptos e indicadores de Sustentabilidad. Tomado de www.sagpya.mecom.gov.ar, 3junio 2006.
5. Constanza R. 1991. The Science and Management. New York. Columbia University. U.S.A. (Ed) Ecological Economics.
6. Contabilidad Ambiental. Tomado de: www.gestiopolis.com, 30 de junio 2006.
7. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/05: Normas Cubanas de Información Financiera. Presentación de Estados Financieros.- La Habana 2005.- p. 7-63.
8. El ordenamiento territorial como opción de políticas urbanas y regionales en América Latina y el Caribe, PedroFelipe Montes Lira (LC/L.1647-P), N° de venta: S.01.II.G.186, (US\$10.00), diciembre de 2001. E-mail: rjordan@eclac.cl
9. *Environmental indicators*. World Bank, Environmentally Sustainable Development Vice Presidency. Dissemination Notes No. 5, Feb 1994.
10. Estudio de caso: Cuba. Aplicación de Instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental,
11. Evolución del comercio y de las inversiones extranjeras en industrias ambientalmente sensibles: Comunidad Andina, Mercosur y Chile (1990-1999), Marianne Schaper y Valerie Onffroy de Vèréz (LC/L.1676-P), N° de venta: S.01.II.G.212, (US\$10.00), diciembre de 2001. E-mail: mschaper@eclac.cl

12. Expenditures, Investment and Financing for Sustainable Development in Trinidad and Tobago, Desmond Dougall and Wayne Huggins (LC/L.1795-P), Sales N°: E.02.II.G.107 (US\$ 10.00), November, 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
13. Expenditures, Investment and Financing for Sustainable Development in Brazil, Carlos E. F. Young and Carlos A. Roncisvalle (LC/L.1797-P), Sales number: E.02.II.G.109 (US\$ 10.00), November, 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
14. Farid Isa Majluf, Consultor REDESA Ambiental. Cuentas Ambientales en los países de América Latina y el Caribe: Estado de Situación. Capacitación Países Comunidad Andina de Naciones, CAN. 2004
15. *Forest values: much more than meets the eye*. World Bank, Environmentally Sustainable Development Vice Presidency. Dissemination Notes No. 1, Feb 1994.
16. Frost, G. An Investigation of the Introduction of Mandatory Environmental Reportig in Australia, Comunicación presentada en Asia-Pacific Interdisciplinary Research on Accounting Conference, Adelaida (Australia), julio 2001
17. Gaceta Oficia Especial de la República N° 8 de 5 de agosto de 1994
18. Garrido Vázquez, Raúl J (LC/L.1. Estudio de caso: Cuba. Aplicación de instrumentos económicos en la política y la gestión ambiental, La Habana, 2001.
19. Gasto, inversión y financiamiento para el desarrollo sostenible en Argentina, Daniel Chudnovsky y Andrés López (LC/L.1758-P), N° de venta: S.02.II.G.70, (US\$10.00), octubre de 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
20. Gasto, inversión y financiamiento para el desarrollo sostenible en Costa Rica, Gerardo Barrantes (LC/L.1760-P), N° de venta: S.02.II.G.74, (US\$10.00), octubre de 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
21. Gasto, inversión y financiamiento para el desarrollo sostenible en Colombia, Francisco Alberto Galán y Francisco Javier Canal (LC/L.1788-P), N° de

- venta: S.02.II.G.102 (US\$ 10.00), noviembre de 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
22. Gasto, inversión y financiamiento para el desarrollo sostenible en México, Gustavo Merino y Ramiro Tovar (LC/L.1809-P), N° de venta: S.02.II.G.119 (US\$ 10.00), noviembre de 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
23. Gasto, inversión y financiamiento para el desarrollo sostenible en Chile, Francisco Brzovic, Sebastián Miller y Camilo Lagos (LC/L.1796-P), N° de venta: S.02.II.G.108 (US\$ 10.00), noviembre de 2002. E-mail: cdemiguel@eclac.cl
24. Goldin, Ian. The Economics of sustainable Development, Cambridge University Press, 1995.
25. INEGI, Cuentas Económicas y Ecológicas de México. Tomado de http://www.inegi.gob.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/metadatos/derivada/scee_2_junio_2006
26. *Integrated Environmental and Economical accounting: a case study for Mexico.*, in: Mohan Munashinghe, ed.: "Environmental economics and natural resource management in developing countries". Washington, D.C., The World Bank, pp. 257-289.
27. Jones, K. Study on Environmental Reporting by Companies, European Commission, 2000, p.46.
28. Kramer, R, Healy, R. y Mendelsohn, R. 1992
29. La dimensión espacial en las políticas de superación de la pobreza urbana, Rubén Kaztman (LC/L.1790-P) N°de venta: S.02.II.G.104 (US\$ 10.00), mayo de 2003. E-mail: dsimioni@eclac.cl
30. Las nuevas funciones urbanas: gestión para la ciudad sostenible, (varios autores) (LC/L.1692-P), N° de venta: S.02.II.G.32, (US\$10.00), abril de 2002. E-mail: dsimioni@eclac.cl
31. Ley 73 Tributaria de 1994. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República N° 8 citada, por cuanto tercero, p. 35.
32. Ley 81 de Medio Ambiente - Gaceta Oficial de la República de Cuba, p. 56, 11 de julio de 1997.

33. Llanes Regueiro, Juan. Política Económica Ambiental. Caso Contaminación. Teoría de las externalidades/ Juan Llanes Regueiro..(s.l.), pag 23. 1999
34. Luis Fernando Castro, Juan Carlos Caicedo, Andrea Jaramillo y Liana Morera (LC/L.1691-P), N° de venta: S.02.II.G.15, (US\$10.00), febrero de 2002. E-mail: jacquatella@eclac.cl.
35. MacGillivray, Alex, y Simón Zadek, Medir la sostenibilidad: revisión sobre el arte de hacer que funcionen los indicadores, en Investigación Económica, UNAM, N° 218. octubre-diciembre, 1996.
36. Materiales del Taller sobre Instrumentos Económicos para el Medio Ambiente. CEPAL-ORPALC-PNUMA, OAXTEPEC Michael Common. Sustainability and Policy. Limits to Economics, Cambridge University Press, 1995
37. Morelos. MÉXICO 1995. *National economic cost of soil erosion in Zimbabwe*, in: Mohan Munashinghe, ed.: "Environmental economics and natural resource management in developing countries". Washington, D.C., The World Bank, pp. 229-240. Recalde, R. A. 1993
38. MSc. Bucarano Domínguez, Leidy. Valoración Económica de los Impactos Ambientales Generados por la Introducción del Búfalo en la Empresa pecuaria Macún./ Elena Rosa Domínguez , tutor- Trabajo de Diploma, UCLV, 2005.
39. Naciones Unidas. 1987. Nuestro futuro común. Nueva York, U.S.A.
40. Nidhi, Tiwari, Dirgha. Medición de los indicadores de sustentabilidad: una perspectiva desde los países en desarrollo. En Investigación Económica, UNAM, N° 217, julio septiembre, 1996.
41. OPS/OMS – FONASA Contabilidad Ambiental. www.gestiopolis.com 30 junio 2006
42. Ortúzar Ruiz, Marcelo. Jefe de Cuentas Nacionales. División de Estadísticas CEPAL *Taller Internacional Cuentas Nacionales de Salud y Género 18 y 19 de Octubre 2001, Santiago de Chile*

43. Pobreza y políticas urbano-ambientales en Argentina, Nora Clichevsky (LC/L.1720-P), N° de venta: S.02.II.G.31, (US\$10.00), abril de 2002. E-mail: dsimioni@eclac.cl
44. Políticas públicas para la reducción de la vulnerabilidad frente a los desastres naturales, Jorge Enrique Vargas (LC/L.1723-P), N° de venta: S.02.II.G.34, (US\$10.00), abril de 2002. E-mail: dsimioni@eclac.cl
45. Regulación Contable de la Información Medioambiental/Carlos Larrinaga Gonzalez...(et.al.) AECA, 2002.- p.41.
46. Resuelvo cuarto de la Resolución Conjunta N° 1. MFP-MEP de 1999, referencia 29. Informe valorativo del FNMA 2000-2001. DMA-CITMA, noviembre 2001, doc. Archivo
47. Resuelvo cuarto de la Resolución Conjunta N° 1. MFP-MEP de 1999.
48. Rodríguez, Roberto. Una visión Ambiental de Cuba. Apuntes para un libro de texto. Economía y Recursos Naturales/ Roberto Rodriguez.- Universidad Autónoma de Barcelona. Servicio de Publicaciones. Bellaterra, 2002.
49. *The limits of growth*. New York, Universe Books. Norse, D. y Saigal, R. 1993
50. Trigo, E.; Kaimowitz, D; Flores, R. 1991. Bases para una agenda de trabajo para el desarrollo agropecuario sostenible. IICA. San José, Costa Rica.
51. Tudela, Fernando, 1991 *Diez tesis sobre desarrollo y medio ambiente en America Latina y el Caribe*. México, Instituto Autonomo de Investigacion Ecologica, A. C. Ecologicas.2.15
52. UNDP-GEF. "The Environmental Funds: The First Five Years", abril 1995: U.N.-Financial Issues of Agenda 21 "Third Experts Group Meeting" Manila Filipinas, abril 1996.
53. Uso de instrumentos económicos para la gestión ambiental en Costa Rica, Jeffrey Orozco B. y Keynor Ruiz M.(LC/L.1735-P), N° de venta: S.02.II.G.45, (US\$10.00), junio de 2002. E-mail: jacquatella@eclac.cl
54. Van Tongeren, J., Schweinfest, S., Lutz, E., Gómez Luna, M. y Guillen Martín, F., 1993

55. Washington, D.C., The World Bank, pp. 1-16. Agostini, P. y Dixon, J.A.
1994.

Anexo 2. Relación de las Normas Cubanas de Contabilidad (NCC).

NCC 1	Presentación de Estados Financieros.
NCC 2	Estado de Flujo de Efectivo.
NCC 3	Información Financiera Intermedia.
NCC 4	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
NCC 5	Hechos ocurridos después de la fecha de Balance.
NCC 6	Operaciones con Moneda Extranjera.