



Universidad de Matanzas
Facultad de Ciencias Empresariales
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Carrera: Contabilidad y Finanzas

Trabajo de Diploma
(En opción al título de Licenciada en Contabilidad y Finanzas)

Título: Aplicación de un procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero

Autor: Enrique Garcés Sánchez

Tutores: MS. C Pablo Carlos Abreu O'Farrill

Cotutor: Lic. Dennis Hernández Alfonso

Matanzas, Cuba
2020

Declaración de Autoridad

Yo, Enrique Garcés Sánchez, declaro que soy el único autor de este Trabajo de Diploma presentado en opción al título de Licenciatura en Contabilidad y Finanzas, y autorizo a la Universidad de Matanzas y todos aquellos que la precisen, a hacer uso de la misma.

Nota de aceptación

Presidente de tribunal _____

Secretario _____

Miembro _____

Matanzas ____ del mes de _____ de 2020

“Año del 62 de la Revolución”

Pensamiento



“Los sueños solo se hacen realidad, con inmenso sacrificio”

che

Dedicatoria

La culminación de este trabajo de diploma termina por ser la meta de un largo recorrido hacia mi formación como profesional a lo largo de todos estos años de inmenso trabajo y sacrificio, donde sin la ayuda de mi familia no hubiese sido posible cumplir este sueño, por eso no encuentro un mejor momento para agradecerles y dedicarles de corazón este sentimiento de haber logrado llegar hasta el final, por eso quiero darle las gracias en especial a esa mujer que nunca se dio por vencida y estuvo pendiente de cada detalle mío en la universidad, que sufrió junto conmigo los amargos momentos que pasé pero que ahora veo también cumplido su sueño de haberme visto terminar una carrera universitaria, muchas gracias mamá por haberme inculcado ese espíritu de estudiar y ser alguien en la vida por eso te dedico este trabajo de diploma.

Agradecimientos

Un largo, agotador y difícil camino hay que recorrer para lograr el cumplimiento de los objetivos trazados, y en este camino, entre logros y reveses, está la mano y el bien de todo aquel que me ha dado la fuerza y el empuje para recorrerlo, por eso agradezco:

- A mi mamá por ser la persona más influyente en mi vida y haberme dado todos los valores como hombre y como persona y por haberme preparado desde niño para la vida, por le agradezco todo lo que soy.
- A mi familia en general sin que nadie se sienta excluido pero en especial a esos que siempre han estado a mi lado en las buenas y en las malas, a ese grupo tan cercano el cual se encuentra de una forma tan especial en mi corazón, mi tío Rene que ha sido unas de las personas más importante en mi vida, mi padre y el hombre que más me ha apoyado en todo lo que echo, a mi primo Ernestico que fue unos de los luchadores para que entrara en la Universidad de Matanzas además de su apoyo en todo lo relacionado con la Universidad, a mi tía Gladys y mi tío Pablito por ser mis otros padres y guías.
- A todos los profesores que he tenido y han ayudado a mi preparación y formación como futuro profesional.
- A mi tutor, por haberme aceptado ser unos de sus diplomantes y por la paciencia, dedicación, enseñanza y ayuda que me brindó durante todo este tiempo.
- A mi novia por su ayuda e interés en que yo alcanzara poder cumplir este sueño.
- A mis amigos que me han brindado su apoyo a lo largo de todos estos años y de una forma u otra he aprendido mucho de ellos.
- A todas las personas que han contribuido, posibilitado y ofrecido su ayuda durante estos largos años.

A todos, de corazón ¡MUCHAS GRACIAS!

Resumen

Los problemas del medio ambiente se han convertido en una de las mayores preocupaciones actuales de la humanidad, de su solución depende la existencia del planeta. En correspondencia con las tendencias actuales existen empresas e instalaciones cubanas que no tienen implementado un correcto sistema de gestión medioambiental, por lo que provocó la utilización ineficiente de los recursos y generó altos costos. Un caso en particular los constituye el restaurante La Campana de Varadero al cual se le hace necesario contar con una herramienta que permita estimar el impacto económico y negativo vinculado al medio ambiente. Para darle solución a esta situación en la investigación se ha planteado como objetivo general aplicar un procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero. En la investigación se utilizó el método dialéctico materialista de la historia como método rector del conocimiento, dentro del mismo se analizaron métodos del nivel teórico entre los cuales se destacan, análisis y síntesis, inducción y de deducción, análisis histórico y lógicos y tránsito de lo abstracto a lo concreto y como métodos del nivel empírico: la observación directa, la entrevista de tipo no estructurada, la revisión documental, trabajo en grupo y tormenta de ideas. Además se emplearon métodos financieros como el análisis vertical o porcentajes integrales y método gráfico. Con la aplicación del procedimiento se dotará al restaurante de una herramienta que permita un análisis más profundo sobre sus costos referidos al medio ambiente, donde posibilita tomar decisiones a la alta gerencia de manera favorable.

Summary

Environmental problems have become one of humanity's greatest current concerns, the existence of the planet depends on its solution. In keeping with current trends, there are Cuban companies and facilities that do not have a correct environmental management system in place, thus causing inefficient use of resources and generating high costs. A particular case is the restaurant La Campana de Varadero, which requires a tool that allows estimating the economic and negative impact linked to the environment. In order to solve this situation in the investigation, it has been proposed as a general objective to apply a procedure for the analysis of environmental costs in the La Campana restaurant in Varadero. In the investigation, the materialistic dialectical method of history was used as the guiding method of knowledge, within it, methods of the theoretical level were analyzed, among which stand out, analysis and synthesis, induction and deduction, historical and logical analysis and transit of abstract to the concrete and as methods at the empirical level: direct observation, unstructured interview, document review, group work and brainstorming. In addition, financial methods such as vertical analysis or integral percentages and graphical method were used. With the application of the procedure, the Restaurant will be provided with a tool that allows a more in-depth analysis of its costs related to the environment, making it possible to make decisions for senior management in a favorable manner.

Índice

Contenido

Introducción.....	1
Capítulo I. Marco teórico-conceptual de la investigación.....	8
1.1- Antecedentes de la Contabilidad. Contabilidad de Gestión	8
1.2 Contabilidad de Gestión Ambiental.....	12
1.3. Los Costos medioambientales. Concepto y Clasificaciones.....	15
1.4. Los servicios de restaurantes y su vínculo con el medio ambiente como vía de atracción para los clientes.....	18
Capítulo II. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales	24
2.1. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales.....	24
2.2. Métodos, técnicas y herramientas empleadas en la investigación.....	28
2.3. Caracterización del Grupo Empresarial de Palmares.....	35
Capítulo III. Resultados de la aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante la Campana de Varadero	37
3.1. Aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante la Campana de Varadero.....	37
Conclusiones.....	49
Recomendaciones.....	50
Bibliografía	
Anexos	

Introducción

El mundo de hoy en el cual se vive se avanza cada vez más con grandes contradicciones motivadas por los fenómenos relacionados con el desarrollo y el crecimiento económico. Asociado a este dilema, lo cual no deja de ser preocupante para todos los habitantes de esta casa común se hace inminente la necesidad de buscar un desarrollo sostenible que propicie una garantía en el corto y a largo plazo para las generaciones del presente y del futuro. Pelegrin, A. y Lamoru, P. (2011).

La conservación del medio ambiente es uno de los temas de mayor importancia a *nivel* mundial, esto por la repercusión que está teniendo en las estrategias de desarrollo y de competitividad, así como en la propia dinámica de los países tendientes a buscar los añorados patrones de sostenibilidad. Es por ello que cada vez más la preocupación por los problemas ambientales se inserta en las prioridades de las personas, empresas y organizaciones de bien común. Pelegrin, A. (2013).

Las entidades económicas admiten hoy una responsabilidad con la sociedad porque en su intercambio con el entorno explotan los recursos naturales para crear productos y servicios, pero a su vez traen consigo residuos. Esta contradicción ha propiciado cambios importantes en la concepción de las empresas, donde se lleva consigo la implementación de sistemas de gestión que establezcan de forma gradual y diferenciada la incorporación de la variable ambiental al proceso de toma de decisiones.

Es cada vez mayor el número de empresas que han establecido o pretenden establecer una política medioambiental acorde a los requerimientos de su actividad y a las expectativas de la sociedad, es por ello que se ha cambiado el desinterés por la actitud defensiva, se ha llegado al reconocimiento de la necesidad de un adecuado desempeño medioambiental para enfrentar los retos de la competencia, las crecientes exigencias de los consumidores y garantizar una posición favorable para el éxito futuro de la empresa u organización. Para asegurar su cumplimiento y alcanzar los objetivos y metas medioambientales, se requiere la implantación de Sistemas de Gestión Medioambiental. Alemán, I. (2019).

Es de vital importancia realizar una planificación que contenga el establecimiento de normas, medidas preventivas, indicadores que puedan medir el control, siendo estas herramientas de carácter decisivas para que la

gerencia pueda reducir la carga contaminante y obtener beneficios en la medida que trate de depilar el impacto medio ambiental de sus actividades.

Para la empresa es necesario identificar y conocer dichos costos, dando origen a una forma de contabilidad ambiental que surge como una forma de adaptarse a las limitaciones que tienen los usuarios de la información contable, con el objetivo de captar, valorar, registrar, racionalizar y controlar los costos ambientales. Hernández, D. (2012).

Con el triunfo revolucionario se da un vuelco a la atención al medio ambiente y los recursos naturales del país, a partir de políticas gubernamentales que impulsan la investigación y acciones de conservación. Se desarrolla, además, un incipiente marco institucional y legal que se fortalece a partir de la introducción, en 1992, del concepto del desarrollo económico y social sostenible en la Constitución cubana y la aprobación de diversas legislaciones sobre recursos naturales.

La creación en 1994 del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA) impulsó la política y la gestión ambiental en el ámbito nacional. Esto significó en su momento un fortalecimiento del marco institucional cubano, en circunstancias donde la tendencia internacional era a la desregulación de las políticas ambientales, como fruto del neoliberalismo imperante. Este trascendental cambio institucional impuso, a su vez, la necesidad de revisar los marcos estratégicos y regulatorios del país en materia de medio ambiente.

Es sobre la base de cubrir estas exigencias que se desarrolló la Estrategia Ambiental Nacional (EAN), cuyo primer ciclo se aprueba en 1997, al ser sucesivamente revisada en 2007 y 2011. La EAN ha constituido una herramienta clave del quehacer ambiental nacional y para la promoción del desarrollo sostenible cubano, trayendo consigo resultados favorables que rebasaron en diversas áreas las expectativas proyectadas.

A pesar de los resultados positivos alcanzados en los ciclos estratégicos anteriores, persisten dificultades en la solución de los principales problemas ambientales que, entre otros factores, se asocian a:

- La falta de sistematicidad, disciplina y la carencia de enfoques integrales y preventivos.
- Deficiencias en la planificación y jerarquización de acuerdo a los recursos disponibles e insuficiencias en el financiamiento.

- La falta de cultura, compromiso y conciencia ambiental en todos los niveles de la sociedad, sumado a la necesidad de un cambio de paradigma cultural en relación a la conservación y protección del medio ambiente.
- Ausencia de estrategias de comunicación adecuadas y débiles resultados en el cambio de conductas y percepción ambiental. Se aprecia un distanciamiento entre las campañas de bien público de corte ambiental y la realidad social.
- Limitada participación y articulación de actores, tanto institucionales como la sociedad civil, para proponer, actuar y tomar decisiones.
- Falta de articulación en la gestión ambiental entre los diferentes Organismos de la Administración Central del Estado (OACE) y poca efectividad de Programas a este fin.

En la edición de la EAN que se proyecta para el período 2016 - 2020, aun cuando se retoman los principales presupuestos del ciclo anterior, se requiere de un enfoque que se ajuste a los cambios institucionales y económicos que se produzcan en la etapa, incluyendo la celebración del 7mo. Congreso del Partido Comunista de Cuba, que aprobó la actualización de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.

En los mismos en la sección V: Política de Ciencia, Tecnología, Innovación y Medio Ambiente, el lineamiento 133 plantea: "sostener y desarrollar investigaciones integrales para proteger, conservar y rehabilitar el medio ambiente y adecuar la política ambiental a las nuevas proyecciones del entorno económico y social. Priorizar estudios encaminados al enfrentamiento al cambio climático y, en general, a la sostenibilidad del desarrollo del país. Enfatizar la conservación y uso racional de recursos naturales como los suelos, el agua, las playas, la atmósfera, los bosques y la biodiversidad, así como el fomento de la educación ambiental".

El lineamiento 134 plantea "las entidades económicas en todas las formas de gestión contarán con el marco regulatorio que propicie la introducción sistemática y acelerada de los resultados de la ciencia, la innovación y la tecnología en los procesos productivos y de servicios, al tener en cuenta las normas de responsabilidad social y medioambiental establecidas".

Estos lineamientos son un aval para que las empresas comiencen a tener en cuenta el cuidado y protección al medio ambiente. Sin embargo, existen

limitaciones en las organizaciones; el hecho de no contar con un mecanismo capaz de suministrar información relevante sobre aspectos medioambientales.

De la decisión de aportar nuevos elementos en el campo de la contabilidad surge un área destinada a estudiar y analizar los procesos de medición, valoración y control de los recursos naturales y del medio ambiente desde la óptica contable, con el fin de contribuir a la construcción de diversos conceptos que amplíen el campo de acción en la contabilidad en los entes económicos. Para asegurar su cumplimiento y alcanzar los objetivos y metas medioambientales derivados de ella, se requiere la implantación de Sistemas de Gestión Medioambiental.

En este marco, la contabilidad tiene la misión de suministrar datos a la dirección de la empresa para poder realizar el proceso de planeación, administración y gestión; y, de este modo, convertir la información contable en un instrumento poderoso de la administración.

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

Varadero constituye uno de los principales polos turísticos de Cuba ya que en él se cautiva la transparencia de sus aguas, las disímiles tonalidades azules del mar, sus blancas y finísimas arenas, su clima cálido, su vegetación y paisajes naturales, esto lo convierte en la segunda mejor playa del mundo. Dada a estas circunstancias todos los años a Varadero arriban un flujo importantes de turistas por lo que genera grandes cantidades de divisas, esto conlleva un significativo aporte a la economía del país, ya que el turismo es la principal fuente de ingresos de Cuba.

Pero aún en el balneario no está todo su accionar en correspondencia con las tendencias actuales referentes al medio ambiente. Un caso en particular lo constituye el restaurante La Campana de Varadero, el mismo es una instalación turística al cual acuden gran cantidad de turistas en busca de un lugar agradable y una higiene medioambiental óptima. Sin embargo a dicha instalación se le hace necesario contar con una herramienta que permita

estimar el impacto económico y negativo vinculado al medio ambiente. Es por ello que necesita utilizar la valoración económica de los costos medioambientales. A raíz de esta situación se plantea el **problema científico** siguiente:

¿Cómo contribuir al análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero?

Para darle solución al problema antes planteado se presenta el **objetivo general** siguiente: aplicar un procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero.

De este objetivo general se derivan los **objetivos específicos** siguientes:

- Analizar los elementos teóricos conceptuales relacionados con la contabilidad de costos y su relación con el medio ambiente.
- Describir el procedimiento para el análisis de los costos medioambientales.
- Presentar los resultados de la aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero.

En la investigación se utilizó el método dialéctico materialista de la historia como método rector del conocimiento, dentro del mismo se analizaron métodos del nivel teórico entre los cuales se destacan, análisis y síntesis, inducción y deducción, análisis histórico y lógicos y tránsito de lo abstracto a lo concreto y como métodos del nivel empírico: la observación directa, la entrevista de tipo no estructurada, la revisión documental, trabajo en grupo y tormenta de ideas.

Además se emplearon métodos financieros como el análisis vertical o porcentajes integrales y método gráfico. Los mismos facilitaron la recolección, procesamiento y análisis de toda la información para el procedimiento aplicado. El presente trabajo está estructurado de la manera siguiente: resumen, introducción y tres capítulos que presentan todos los criterios considerados como sustento de la investigación como se muestra en la figura 1.

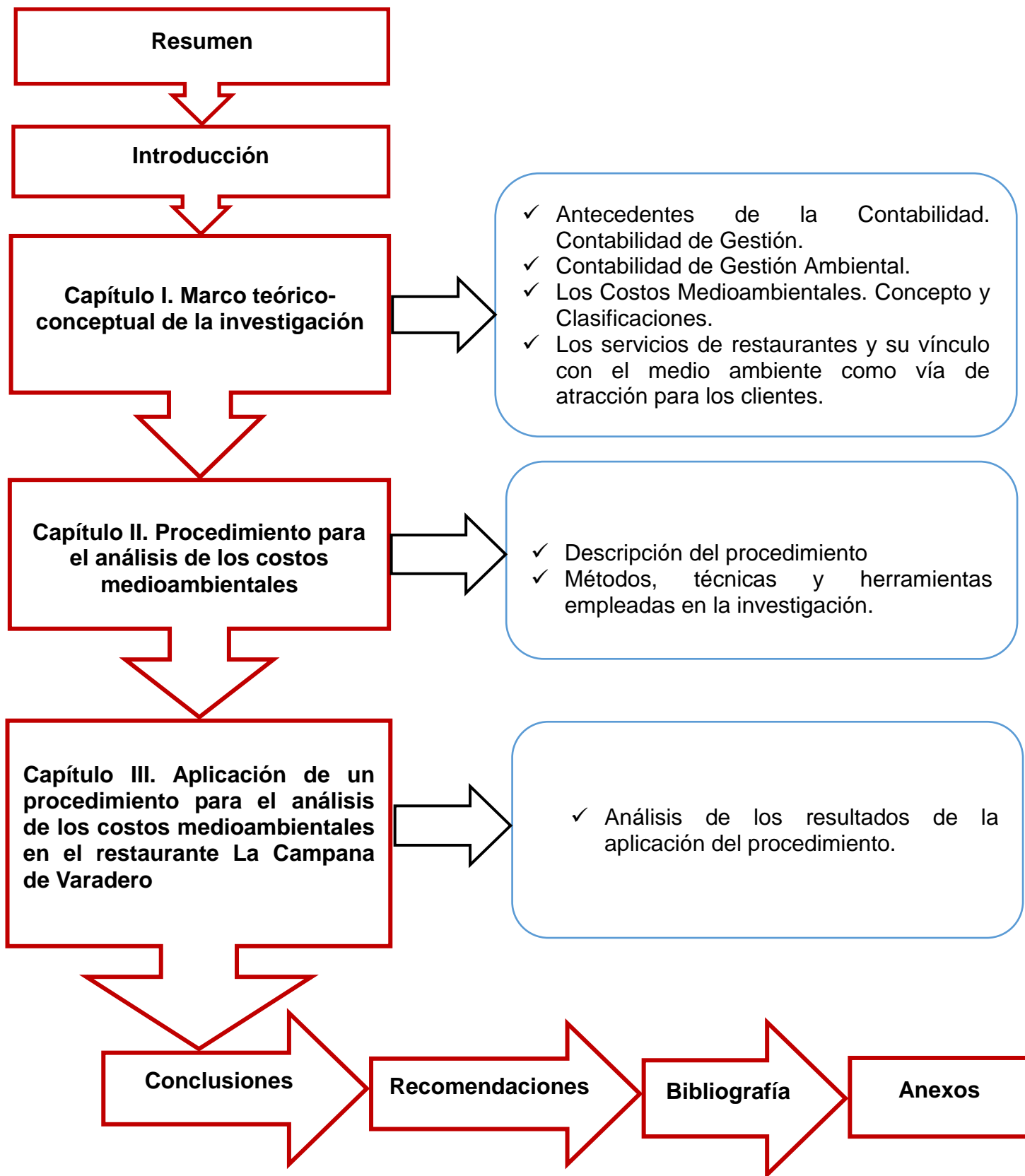
En el **Capítulo I**. Marco teórico-conceptual de la investigación se plantean diversas temáticas como orígenes, evolución y desarrollo de la contabilidad de costos, la Contabilidad Medioambiental con un enfoque al costo, definiciones de costos medioambientales y la Gestión Ambiental en Cuba.

En el **Capítulo II**. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales se describe el procedimiento para el cálculo de los costos medioambientales y se describe la entidad objeto de estudio.

En el **Capítulo III**. Resultados de la aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante La Campana de Varadero se analiza los resultados que arroja la investigación una vez aplicado el procedimiento.

Finalmente, se expresan las conclusiones, recomendaciones y anexos generales de la investigación que permitieron sintetizar algunas cuestiones tratadas durante todo el trabajo y facilitaron la comprensión y necesidad del mismo. Asimismo, las fuentes bibliográficas utilizadas.

Figura 1. Estructura de la Investigación



Fuente: elaboración propia

Capítulo I. Marco teórico-conceptual de la investigación

En el presente capítulo desarrolla un marco teórico referencial relacionado con el tema de la investigación, basado en el criterio de diferentes autores, para abordar los antecedentes de la Contabilidad

1.1- Antecedentes de la Contabilidad. Contabilidad de Gestión

La Contabilidad es una técnica o rama de la Contaduría que se encarga de cuantificar, medir y analizar las operaciones, la realidad económica y financiera de las organizaciones o empresas, con el fin de facilitar la dirección y el control; presentar la información, previamente registrada, de manera sistemática para las distintas partes interesadas. Dentro de la contabilidad se registran las transacciones, cambios internos o cualquier otro suceso que afecte económicamente a una entidad. Contreras, A. (2013).

La Contabilidad se define como la ciencia que se encarga de estudiar, medir, analizar y registrar la información económica de una organización, empresa o individuos con el fin de servir en la toma de decisiones y el control. Rojas, R. (2012).

También se puede decir que la Contabilidad es una herramienta que suministra la información en un momento dado de los resultados obtenidos durante un período de tiempo, que resulta de utilidad a los usuarios, en la toma de decisiones, tanto para el control de la gestión pasada, como para las estimaciones de los resultados futuros, donde se dota tales decisiones de racionalidad y eficacia.

La historia de la contabilidad y de su técnica está estrechamente ligada al desarrollo del comercio, la agricultura y la industrialización como actividades económicas. Desde su comienzo, se buscó la manera de conservar el registro de las transacciones y de los resultados obtenidos en la actividad comercial. Los arqueólogos han encontrado en las civilizaciones del imperio Inca, del Antiguo Egipto y de Roma variadas manifestaciones de registros contables, que constituyen un registro de las entradas y salidas de productos comercializados y del dinero. A medida que crecía el mercado y las formas de producción iban en ascenso, el uso de la contabilidad despertó como método para medir la ganancia de los comerciantes, productores, fabricantes y todo aquel que tuviera que ver con el mercantilismo. Duquesne, Y. (2016).

Actualmente, dentro de los que son los sistemas de información empresarial, la contabilidad se erige como uno de los sistemas más notables y eficaces para

dar a conocer los diversos ámbitos de la información de las unidades de producción o empresas. El concepto ha evolucionado excesivamente, de forma que cada vez es mayor el grado de especialización de esta disciplina dentro del entorno empresarial. Los métodos utilizados para llevar a cabo la contabilidad y la teneduría de libros, creados tras el desarrollo del comercio, provienen de la antigüedad y de la edad media. La contabilidad de doble entrada se inició en las ciudades comerciales italianas; los libros de contabilidad más antiguo que se conservan, procedentes de la ciudad de Génova, datan del año 1340, y muestran que, para aquel entonces, las técnicas contables estaban ya muy avanzadas. El desarrollo en China de los primeros formularios de tesorería y de los ábacos, durante los primeros siglos de nuestra era, permitió el progreso de las técnicas contables en Oriente. El primer libro contable publicado fue escrito en 1494 por el monje veneciano Luca Paccioli, titulado: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, a pesar de que su obra, más que crear, se limitaba a difundir el conocimiento de la contabilidad, sus libros sintetizaban principios contables que han perdurado hasta la actualidad: Método de la Partida Doble. La Revolución Industrial provocó la necesidad de adaptar las técnicas contables para poder reflejar la creciente mecanización de los procesos, las operaciones típicas de las fábricas y la producción masiva de bienes y servicios. Con la aparición, a mediados del siglo XIX, de las corporaciones industriales, propiedad de accionistas anónimos y gestionadas por profesionales, el papel de la contabilidad adquirió aún mayor importancia. Terán, Z. (2017).

La Revolución Industrial se caracterizó, entre otras muchas cosas por la maquinización de los procesos productivos y por nuevos métodos aplicables a estos; la producción en gran escala, el incremento en el comercio internacional, el crédito y la banca, la formación de sociedades y corporaciones mercantiles. Con ello requirió mayor eficacia en los sistemas de información contable; para responder a esa exigencia, se introdujo la división del trabajo en el proceso contable mediante una serie de procedimientos para el caso, se desarrolló la contabilidad de costos y también se avanzó en la teoría de la contabilidad. Duquesne, Y. (2016).

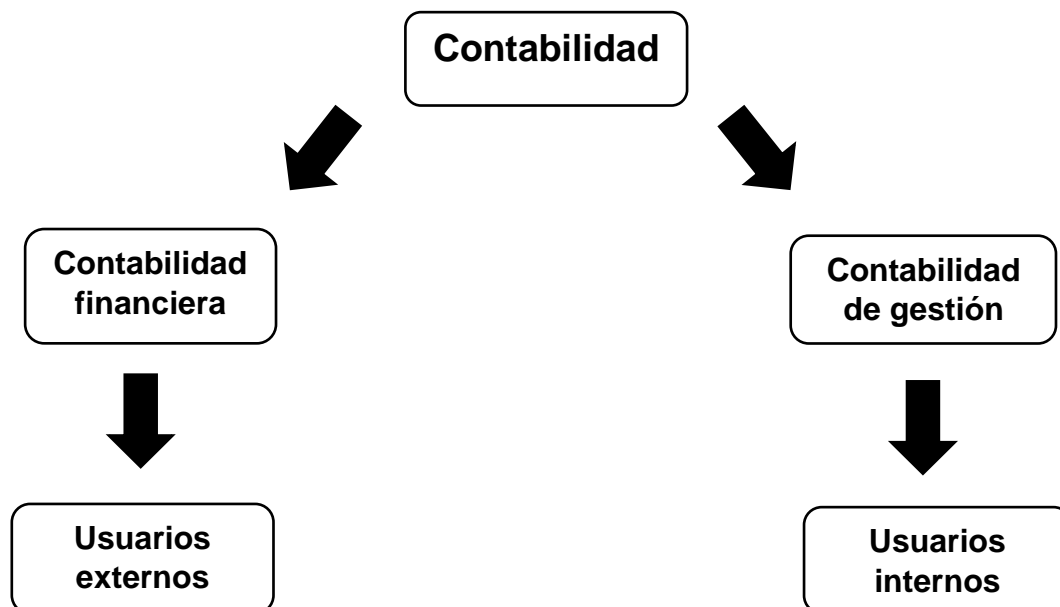
La teneduría de libros, parte esencial de cualquier sistema completo, ha ido informatizándose a partir de la segunda mitad del siglo XIX, por lo que, cada vez más, corresponde a los ordenadores o computadoras la realización de

estas tareas. El uso generalizado de los equipos informáticos permitió sacar mayor provecho a la contabilidad utilizándose a menudo el término procesamiento de datos, y actualmente el concepto de teneduría ha cambiado en desuso. Por lo que se pudo determinar que existieron 4 etapas marcadas en la historia de la contabilidad, como son: la Edad Antigua, la Edad Media, Edad Moderna y Edad Contemporánea. Terán, Z. (2017)

Según González, M. (2103) y Palacio, J.A. (2017) la Contabilidad se divide en dos grandes partes, en contabilidad financiera y contabilidad de costos; la financiera se interesa principalmente en los Estados Financieros para uso externo por arte de los inversionistas, acreedores, analistas financieros, agencias gubernamentales y otros grupos interesados, además tiene como propósitos, proporcionar información a la organización sobre sus resultados operacionales, su posición financiera así como sus flujos de efectivo, en gran parte a usuarios externos; y por otra parte se tiene a la Contabilidad de Costos utilizada por la contabilidad administrativa para determinar, entre otros, el margen de contribución, el punto de equilibrio, el costo del producto y la posible toma de decisiones. Es un instrumento eficaz e indispensable para que la gestión se lleve a cabo con éxito, ajusta procedimientos para reflejar la influencia de la gestión y permite la adopción de decisiones para ser más competitivo. Tiene incidencia en la formación interna de precios de costo y sobre la política de precios de venta. Permite el análisis de los resultados mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas del mercado.

En la figura 2 se puede observar detalladamente como se compone las ramas de la contabilidad se complementa con lo explicado con anterioridad.

Figura 2. Ramas de la contabilidad



Fuente: elaboración propia

La Contabilidad de Gestión está adquiriendo cada vez más fuerza en las empresas, debido a la gran competitividad, cambios en el entorno empresarial, internacionalización y globalización de los mercados así como a la rapidez con que se producen los cambios en los sistemas de información. La contabilidad de gestión se desarrolla principalmente para cubrir las limitaciones de la información financiera ante determinados aspectos clave, imprescindibles para la toma de decisiones. A la hora de tomar cierto tipo de decisiones, especialmente en las empresas industriales, la contabilidad financiera no proporciona la información suficiente y necesaria, y en muchos casos la información tomada de la contabilidad financiera no es la más adecuada, al tener que ajustarse en su elaboración a los principios contables generalmente aceptados. En el documento número 1 de la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, define a la Contabilidad de Gestión así: "es una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones " Esteban, L. (2018).

La contabilidad de gestión también se refiere a la parte de contabilidad que se ocupa del cálculo de los costos, además, de proporcionar información a los usuarios internos que ofrezcan el apoyo en la toma de decisiones y suministre

el proceso de control y planificación. Por lo tanto es una herramienta útil y precisa para la planificación o toma de decisión de una empresa o negocio con el fin de proporcionar mayor competitividad y aciertos en decisiones clave en cualquier entidad.

1.2 Contabilidad de Gestión Ambiental

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1996) plantea que no existe una contabilidad de gestión ambiental como una disciplina independiente de la contabilidad de gestión, sino que se trata de registrar, valorar, racionalizar y en la medida de lo posible controlar, a través de la contabilidad de gestión, la proyección ambiental de la empresa, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.

Blanco, F. (1996), señala que la contabilidad de gestión ambiental, es aquella que tiene en cuenta el impacto del medio ambiente, dicho impacto es recogido en el ámbito de la contabilidad de costos, permite obtener una evaluación de la gestión ambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas.

Pérez, R. (2016) justifica la necesidad de una contabilidad de gestión ambiental mediante dos argumentos: la información contable es la base para el proceso de toma de decisiones y para la manifestación de la responsabilidad corporativa.

El primer argumento sustenta que la toma de decisiones es un proceso que busca alcanzar las metas propuestas, por lo tanto, si las decisiones se basan en la información contable, la contabilidad debe ser capaz de medir, valorar, cuantificar y registrar todos los datos que guarden relación con dichas metas. Por el contrario, las decisiones que se toman sin contar con una base informativa adecuada se consideran arriesgadas y carentes de fundamento. En cuanto al segundo argumento, la información contable permite a la alta gerencia de las empresas y a las instituciones gubernamentales, comunicar los resultados de su gestión para que los diferentes grupos de interés, tanto internos como externos a la organización, tenga la oportunidad de evaluar si han actuado de manera responsable.

El término contabilidad medioambiental hace referencia a la inclusión, dentro de las cuentas de una compañía o de un país, de elementos que hacen referencia al impacto medioambiental de sus acciones. De esta manera, se

extiende el concepto de "beneficios" o "pérdidas" sacándolo de un ámbito puramente monetario. Se puede saber así de una forma rigurosa y estandarizada si las actuaciones corporativas o estatales son beneficiosas o perjudiciales para el medio ambiente. Identifica y mide el uso de recursos, su impacto y sus costos. Pueden incluir la limpieza de lugares contaminados, multas de carácter medioambiental, impuestos, compra de tecnología verde, tratamiento de residuos y en última instancia la integración de externalidades medioambientales.

Por cuanto, se puede decir que enriquece con información propia, a la contabilidad de gestión, que para algunos está dada en el siglo XIX durante la revolución industrial, introducida por ingenieros. Sin embargo, se ha demostrado que ésta es practicada desde el siglo XVI. La misma permite la identificación, recolección y análisis de información, principalmente con propósitos internos. Uno de los objetivos claves, es respaldar las decisiones gerenciales con vistas al futuro. Puede incluir información de costos, niveles de producción, inventarios y rezagos, y otros aspectos vitales del negocio. Estudia las prácticas relacionadas con la determinación y análisis de la información medioambiental como apoyo a la toma de decisiones tácticas y operativas por la empresa, así como su programación, presupuesto y control también forma parte de la contabilidad; la cual ha tomado importancia en estos días debido a la urgencia que hay de cuidar el medio ambiente. Persigue como objetivo la medición, registro y control del monto con que cuenta la entidad en lo referente a medio ambiente. Lo que facilita la información a los responsables para la toma de decisiones oportunas para no afectar el ecosistema ya sea marítimo o terrestre, ni la producción, en lo que aumenta la misma, a través de la eficiencia productiva. Consiste en el uso combinado de la información contable de cara al exterior e interna, al deducir diversas conclusiones que puedan ser de utilidad para la organización. Hace uso de los datos de la contabilidad dentro de la organización, es subjetiva y orienta sus aplicaciones hacia aquellos sujetos que tienen poder de decisión sobre la actividad de la empresa, mejora el procedimiento de toma de decisiones mediante el uso de los datos contables. Ruiz, B. (2014).

Según Blanco, F.(1996) y Cañizares, M.(2015) la contabilidad de gestión medioambiental, es aquella que tiene en cuenta el impacto del medio ambiente, dicho impacto es recogido en el ámbito de la contabilidad de costos, permite

obtener una evaluación de la gestión medioambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas.

Su misión consiste en hacer comprensible un análisis en términos económicos del montante de los costes totales relacionados a los ingresos del ejercicio hace uso de las variables externas e internas de la empresa; además de valorar su comportamiento con respecto al entorno competitivo.

Está constituida por diferentes aspectos los cuales se muestran a continuación:

- Se enfoca hacia los costos internos de la empresa (no incluye costos hacia la comunidad o hacia el medioambiente).
- Pone énfasis especial en los costos relacionados con el medioambiente (el valor de las pérdidas originadas en insumos desechados y los costos de administración de desechos).
- Considera no sólo la información sobre costos, sino también información sobre cantidad, flujos y disposición de materiales y energía.
- La información que brinda es valorada por diferentes tipos de actividades de administración y decisión, y es particularmente útil para la administración medioambiental.
- El principal uso de la información provista por la contabilidad de gestión medioambiental es la administración interna y la toma de decisiones, pero está en aumento su uso en los informes contables de uso externo y en los reportes medioambientales anuales.

Existen diferentes razones que justifican la aplicación de contabilidad de gestión medioambiental como son:

- La necesidad de mejora de eficiencia en operaciones y materiales, dirigida por un mercado global competitivo.
- Incrementos en los costos de materias primas, administración de desechos, cumplimiento con la regulación y pasivos potenciales.
- Presión creciente sobre las empresas para mejorar el desempeño medioambiental.
- La limitación de los enfoques convencionales de la contabilidad en relación a la administración de la eficiencia y de los costos relacionados con el medio ambiente.

Es por eso que las empresas se están en función de adecuarse a los cambios en cuanto a la conservación del medio ambiente. Al tener que asumir el pago de grandes multas por atentar contra la naturaleza en su producción, lo cual se

ven obligadas a reflejar en sus estados contables el costo del daño medioambiental que han generado. A pesar de la importancia que brinda una buena gestión medioambiental implementada en la entidad, para el control y la toma de decisiones. Existen numerosas empresas que no presentan en su contabilidad los costos medioambientales que generan.

Pero para revertir esta situación están las leyes medioambientales y la presión de los organismos de créditos internacionales, que han ido modificando esta situación.

Al ver a los diferentes conceptos revisados y coincidir con los planteamientos realizados por la AECA (1996), se considera que la contabilidad de gestión medioambiental no es una nueva rama de la contabilidad o una contabilidad distinta. Su diferencia radica en la información que se brinda, es decir, la contabilidad de gestión se refiere a la utilización de la información interna de las organizaciones y su desempeño en la toma de decisiones y la contabilidad de gestión medioambiental, se refiere a la utilización de datos sobre los costos medioambientales para el desempeño en las decisiones y las operaciones empresariales en relación con el cuidado y protección del medio ambiente.

Finalmente se puede decir que la contabilidad de gestión medioambiental no es más que una ciencia que estudia aspectos relacionados con el medio ambiente. Uno de ellos son los costos medioambientales. Por lo que el próximo epígrafe se dedica a los mismos.

1.3. Los Costos medioambientales. Concepto, Definiciones y Clasificaciones

Los costos medioambientales son un parámetro que permite medir el daño medioambiental causado por un producto, actividad o proceso, es la estimación del costo global que supone la mitigación de todos los daños medioambientales que éste haya podido ocasionar.

Los costos medioambientales son impactos incurridos por la sociedad, una organización, o "el resultado individual de las actividades que afectan la calidad ambiental". Estos impactos se relacionan con todos los costos ocurridos en relación con el daño y la protección ambiental y pueden ser expresados en términos monetarios y no monetarios, incluyendo cualquier tipo de costos directo o menos tangible, con consecuencias para la empresa a corto o largo plazo. Scavone, F. (2000).

Son costos potenciales derivados de tener en cuenta el impacto medioambiental y que en la actualidad no se reflejan. Los mismos están creados en actividades tales como el reciclado, la depuración y todas aquellas que eviten la destrucción del medio ambiente. Chacón, P. (2009).

Son los sacrificios efectuados para desarrollar las conductas ambientales. Dicho sacrificio económico está vinculado a la prevención o la limpieza del medioambiente y que tiene como finalidad la generación del valor añadido o ahorros. García, I. (2010).

Estos costos están relacionados con el medio ambiente, donde sus partidas controladas tributan a prevenir el impacto medioambiental en una organización determinada, contribuyendo a la competitividad entre estas. Fundora, J. (2013). Consisten en la valoración de la aplicación racional de los factores ambientales necesarios para la obtención de un producto, realización de un proceso o prestación de un proceso. Silva, C. (2016).

Estos se consideran como todos los costos y gastos que incurren las entidades para lograr un efectivo tratamiento o minimizar los impactos ambientales que se producen en un sistema empresarial. Isaac, D. (2017).

Son los costos de las medidas emprendidas por una empresa para prevenir, reducir y/o mitigar el deterioro ambiental como resultado de las actividades que realiza la empresa o para contribuir a la conservación de los recursos renovables y no renovables. Peñalver, S. (2018).

Si los costos ambientales se han vuelto relevantes para la toma de decisiones en todo el mundo es porque hoy, no se puede fijar precios de bienes y servicios que solamente reflejen los costos de producción tradicionales, sino que también incluyan los costos reales ambientales del uso, reciclaje y disposición de los bienes y servicios. Por esta razón, los costos ambientales tendrán cada vez mayor peso en la materialidad de los costos directos e indirectos de fabricación.

La sencillez de la clasificación de los costos medioambientales, deja de serlo cuando se sitúa en el plano real, donde la tipología aparece híbrida e interrelacionada, y la ubicación de una partida de costo se hace mucho más difícil para llevar a cabo un análisis costo-beneficio medioambiental. Para cumplir con los objetivos de la planificación, análisis y control de estos, se requiere que sean previamente especificados según diversos criterios. Puede decirse, además, que no existe simbolización alguna o grupo de ellas que sean

igualmente eficaces para todas las empresas, pues para diferentes fines se requieren también diferentes tipos de información.

Los costos ambientales son impactos incurridos por la sociedad, una organización, o "el resultado individual de las actividades que afectan la calidad ambiental". Estos impactos pueden ser expresados en términos monetarios o no monetarios, incluyendo cualquier tipo de costo directo o menos tangible, con consecuencias para la empresa a corto o largo plazo. Denis, L. (2019).

Se puede decir que los costos medioambientales y su valoración consisten en la cuantificación por el uso y deterioro de los recursos naturales que componen el medio ambiente, en la evaluación de la gestión de protección, conservación, y uso de explotación de los mismos.

1.3.2. Clasificación de los costos medioambientales

Los costos pueden ser clasificados al revisar los distintos criterios, algunos de los cuales se utilizan con más frecuencias que otros e incluso lo más habitual es utilizar una combinación de los mismos, es decir pueden ser observados y clasificados desde muy diversas perspectivas que varían al atender los análisis concreto que en cada momento pretendamos realizar.

Los costos medioambientales desde el punto de vista de registro contable, se pueden clasificar en:

- Costos medioambientales evidentes: son aquellos que pueden ser tomados directamente de las cuentas contables. Por ejemplo, costos de eliminación de los residuos.
- Costos medioambientales ocultos: son aquellos que están asentados en la contabilidad, pero solamente pueden ser obtenidos a través de diversos registros, por ejemplo: amortizaciones relevantes para el medioambiente, costos de personal para actividades operativas medioambientales.
- Costos medioambientales no registrados: son los que repercuten en el resultado operativo pero no se encuentran asentados contablemente, por ejemplo: menos casos de enfermedad, ausencia de necesidad de inversiones.

También existen los costos medioambientales en el sector empresarial, los cuales tienen gran importancia en la investigación y por ello se hace necesario hablar sobre estos costos.

Existen otras clasificaciones de costos medioambientales como se muestran a continuación, esta última es la que el autor emplea en la investigación por ser

más abarcadora y en la cual se pueden identificar claramente cada una de las partidas que la componen. Según AECA, (2006) se clasifican en:

- Los costos de prevención: son aquellos destinados a eliminar potenciales causas de impactos medioambientales negativos. Por ejemplo, el rediseño de procesos o la sustitución de materiales.
- Los costos de evaluación: son los dirigidos a medir y monitorear las fuentes potenciales de daños medioambientales. Por ejemplo, auditorías ambientales, información por suministrar a los entes de control, monitoreo de emisiones.
- Los costos de control: son aquellos encaminados a contener sustancias peligrosas que son utilizadas o producidas. Por ejemplo, plantas de tratamiento o tanques reforzados para almacenar productos químicos.
- Los costos de fracasos: son los destinados a remediar los daños medioambientales ocasionados. Por ejemplo, el pago de indemnizaciones o multas.

Sin la existencia del costo de control sería un caos total la situación de cualquier empresa, por varias razones: la primera dado el motivo que sin la vigilancia de los recursos se incurriría en despilfarros innecesarios y en ocasiones se facilitarían las cosas para la ocurrencia de hechos delictivos, y en segundo lugar, más enmarcado en el objeto de estudio de esta investigación, sin un control riguroso, este tipo de empresa podría dañar el entorno natural, debido a la actividad que realiza y no se tomará ningún tipo de medida.

En Cuba los costos medioambientales han sido objeto de análisis y estudio desde hace varios años, pero a pesar de los esfuerzos que se realizan, aún no existen en la mayoría de las empresas cubanas sistemas centrados en el análisis de estos costos. Al no ocurrir así en el turismo, que es uno de los pocos sectores que presta vital importancia al cuidado y protección del medio ambiente desde el punto de vista económico, al lograr obtener la satisfacción plena de los clientes en cuanto a los servicios que se prestan en el área de la restauración por su cuidado con el medio ambiente. Es por ello que el próximo epígrafe abordará lo mencionado con anterioridad.

1.4. Los servicios de restaurantes y su vínculo con el medio ambiente como vía de atracción para los clientes

La satisfacción del cliente es uno de los puntos principales en el *marketing* de restaurantes. A diferencia de otros negocios, en ellos no sólo se ofrece un

producto, sino también en algún caso, un servicio. Y, aunque se confía en que un producto bueno lo salvará todo, realmente es la correcta interacción entre ambos: servicio y producto la que puede garantizar el éxito o el fracaso de un negocio de tal envergadura.

Los restaurantes son un mercado en el que se busca la fidelización, pero para conseguir que los clientes repitan y así poder lograr este objetivo, debe establecerse una relación de confianza que estará basada en la experiencia que se les ofrezca en ese negocio. Un buen servicio, un local bien acondicionado y un ambiente acorde pueden convencer a muchos de haber encontrado su lugar ideal para comer, más allá de lo que opinen de sus platos. Madeleine (2012), explica que para lograr este propósito hay que tener en cuenta diferentes factores los cuales se abordarán a continuación:

La música es uno de los factores que más influye en la manera de comer. Si por ejemplo, en un restaurante ponen una canción muy fuerte y a un volumen muy alto, los clientes comerán más comida, y lo harán con mayor rapidez ya que, subconscientemente, ese ruido les impulsa a masticar con mayor frecuencia. Esto provocará que tarden más en llenarse e ingieran más cantidad lo que traerá consigo un retraso a la hora de atender a otros clientes.

Aparte, también afecta a la experiencia y a la sensación que se llevarán del establecimiento. Una música frenética y a un volumen alto hará que el recuerdo se asocie al desorden, al barullo y al nerviosismo. Lo que produce un efecto psicológico negativo con respecto al restaurante. Esto traerá consigo la contaminación acústica del sitio.

Por eso, en los lugares más serios y elegantes se apuesta por una música suave como, por ejemplo, el *jazz*. Un sonido ambiente que permita que los clientes puedan mantener una conversación fluida a un tono de voz normal. Neuronalmente, esto produce una sensación de calma, que se traduce en una menor ingesta de alimentos. Además, comerán más despacio y podrán saborear más los platos.

La iluminación es otro de los factores clave. Unas luces fuertes y potentes redoblan esa sensación de urgencia que transmite la música alta. Y, por lo tanto, también producen un sentimiento de nerviosismo y de desorden. Impresiones negativas con las que no se quiere que se relacionen a los restaurantes.

Lo recomendable en estos casos es apostar por una iluminación mucho más tenue. Esto no quiere decir que se deje a oscuras a los clientes. Lo que se busca es crear un ambiente acogedor y cercano. Se pretende buscar una coherencia entre el juego de luces y el hilo musical.

A este respecto, lo mejor que puedes hacer es poner una música suave de fondo y una iluminación sutil. Para que así puedan disfrutar de la comida y de la compañía, y se les quede un buen sabor de boca con el servicio del restaurante, que les lleve a repetir una y otra vez.

Es ahí donde ahorrarás energía y por tanto pueden disminuir tus costos medioambientales sin afectar la calidad del servicio ofrecido.

Aunque buena parte de la sociedad ya ha tomado conciencia de lo importante que es preservar el medio ambiente para que las generaciones futuras lo puedan disfrutar como se está haciendo, todavía queda mucho por hacer. Y en ello trabajan cientos de miles de restaurantes en todo el mundo, al poner en marcha diversas acciones cuya principal preocupación radica en evitar el desperdicio de los recursos que se tienen al alcance de todos. Rey, J (2016).

Es por ello que el autor de la investigación coincide con lo planteado en las guías de prácticas ambientales a nivel internacional donde se trazan algunas medidas de manera general en cuanto al servicio de la restauración para lograr una interacción entre: servicio-cliente y medio ambiente al tener en cuenta la gestión de residuos, emisiones de ruidos a la atmósfera y aguas residuales y no domésticas.

1. Gestión de residuos

1.1 Los residuos de alimentos, aceites y grasas usadas no serán vertidos a la red pública de alcantarillado. Se deberán filtrar y almacenar temporalmente en recipientes tapados.

1.2 Los detergentes y desinfectantes deben ser identificados y guardados de acuerdo a las recomendaciones del fabricante y fuera del área de procesamiento de los alimentos.

Esta información deberá ser facilitada al momento del control de la gestión.

2. Emisiones a la atmósfera y ruido

2.1 Los establecimientos que cuenten con equipos de sonido, amplificación, parlantes, altavoces, generadores, baterías de ventilación, extractores, etc., deberán estar aislados acústicamente, con el objeto de controlar que las emisiones de ruido hacia el exterior del sitio, no rebasen los límites máximos

permitidos de acuerdo a los horarios y a la zonificación que corresponda.

2.2 Se deberá contar con campanas de extracción y/o filtros de condensación de grasa, filtros de carbón activado u otros, con las especificaciones técnicas necesarias que garanticen el control de emisiones gaseosas.

2.3 Las fuentes de combustión (generadores, calderos) deberán tener registros de horas de funcionamiento y del mantenimiento periódico.

2.4 En el caso de que el establecimiento cuente con grupos electrógenos cuyo uso sea más de 60 horas por semestre y su potencia supere los 37 Kw., deberán presentar las caracterizaciones físico-químicas de sus emisiones gaseosas en el mes de noviembre de cada año.

3. Aguas residuales no domésticas.

3.1 Todos los establecimientos que utilicen aceite para freír, grasa, manteca, mantequillas, margarinas, carnes, entre otros para la preparación de alimentos, y que laven con agua los utensilios de cocina, deben instalar y dar mantenimiento a trampas de grasa.

En el caso de Cuba, aunque la concepción de la prevención de la contaminación de los recursos naturales está formulada desde la promulgación de la Ley 81 de Medio Ambiente, en 1997, y se han venido a desplegar esfuerzos por parte de los diferentes sectores de la economía en función de ese objetivo, la Agencia de Medio Ambiente, a través del Centro de Información, Gestión y Educación Ambiental (CIGEA), desde el año 2001, ha encaminado la introducción de las Prácticas de Producción Más Limpias, dándole un orden institucional metodológico.

La Producción Más Limpia, tal como la define el PNUMA, es la “aplicación continua de una estrategia integrada de prevención a los procesos, productos y servicios, para aumentar la eficiencia y reducir los riesgos a la vida humana y el medio ambiente”.

Esta conceptualización en los procesos persigue lograr un uso racional y eficiente de los recursos naturales, materias primas, energía empleada, la eliminación o reducción de materiales y sustancias tóxicas, así como reducir los volúmenes de desechos producidos en la fuente (en las diferentes etapas del proceso en que se generan y antes que concluya el mismo) y por ende la reducción de los volúmenes totales y de los que se producen al final del proceso, todo lo que posibilita la protección del medio ambiente y producir con una mayor eficiencia económica.

En particular para los servicios implica la consideración de la dimensión ambiental al concebir la prestación de los mismos y en sus atributos, mediante la aplicación de buenas prácticas que conduzcan a la reducción del consumo de agua, energía, materiales e insumos y de residuos, para minimizar los que deben ser tratados o dispuestos al final del mismo, la utilización de productos amigables con el medio ambiente y la conservación de los valores históricos culturales que rodea el producto turístico.

El Ministerio del Turismo en Cuba en los últimos años ha colocado entre sus principales objetivos de trabajo la aplicación de una política ambiental con un enfoque de sostenibilidad en cada una de sus instalaciones. Esto ha estado en concordancia con la Estrategia Ambiental Nacional y todo el marco legal trazado en el país para lograr un desarrollo con bases sostenibles.

Las Buenas Prácticas Ambientales en el sector del Turismo buscan ser una herramienta que facilite a las empresas, adoptar acciones concretas que les permitan orientar su gestión hacia la práctica de un turismo sostenible. Obviamente si esta actividad se lleva a cabo de manera desorganizada, descontrolada y con poca planificación puede causar daños y perjuicios irreversibles tanto al medio natural como al cultural y llegar en ocasiones a destruir los propios recursos que constituyen la base principal de su atractivo. A esta injerencia se le conoce con el término de “impacto”, y en términos generales los hay positivos y negativos.

1.4.1. Ventajas económicas y ambientales de las buenas prácticas

Las ventajas económicas y ambientales de las Buenas Prácticas Ambientales han sido demostradas y se evidencian en las medidas en que estas se generalizan. Como resultado del detallado estudio del proceso para la obtención de productos o para la prestación de un servicio y las opciones que se generan durante el análisis del ciclo de vida del producto, al estudiar todos los procesos, procedimientos y fórmulas, surgen ideas que, a su vez puesta en práctica, conducen a la concepción de que al contaminar se pierden beneficios y al prever, se ganan.

Ventajas ambientales:

- Reduce, mitiga y/o elimina los impactos ambientales negativos de un proceso productivo o de servicio, al minimizar la contaminación en todas las etapas de dicho proceso, reduciendo al mínimo los que se generan al final del mismo.

- Comprende un uso más eficiente de materiales, insumos, de energía y de agua, contribuyendo al uso racional de los recursos naturales.
- Abarca tanto los procesos como el producto (reduciendo los impactos que puede generar después de su uso).
- Mejora el ambiente laboral y la protección de la salida del trabajo, reduciendo los riesgos ambientales, así como del medio ambiente del entorno.
- Contempla el rehúso y reciclaje de los desechos, reduciendo los impactos ambientales por su disposición o eliminación y de realizarse en la misma instalación sus beneficios son superiores.

Ventajas económicas:

- Se reducen los costos en la manipulación, tratamiento, eliminación y disposición de grandes volúmenes de desechos al final del proceso.
- Permite un mejor aprovechamiento de las materias primas, del agua y energía, reduciendo los gastos y el costo por unidad de producto.
- Se evitan desembolsos para pagos de multas y por indicaciones de hacer por violaciones de la legislación ambiental.
- Se incrementa la productividad del trabajo.
- Mejora la calidad del producto.
- Mejora la imagen de la Organización y se incrementa su competitividad.

A consideración del autor y teniendo en cuenta lo planteado en los diferentes criterios analizados, se ha podido construir un marco teórico – conceptual en el cual se reconoce a la contabilidad de gestión medioambiental como un ente fundamental para las instalaciones de servicios al brindarle información contable relevante en el proceso de toma de decisiones con respecto a los costos incurridos en el cuidado y protección del medio ambiente, para garantizar así la calidad en el servicio que se brinda.

Capítulo II. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales

En este capítulo se describe un procedimiento para el análisis de los costos medioambientales y se mencionan los métodos, técnicas y herramientas empleadas en la investigación. Las mismas contribuyeron a detectar una serie de insuficiencias referidas a los costos medioambientales en la entidad objeto de estudio.

2.1. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales

El basamento teórico del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales, se fundamenta bajo el criterio presentado por Hernández, 2012 en su trabajo de diploma en: objetivos, bases y pasos para su futura aplicación. La figura 2.1 refleja dicho procedimiento. Estos son abordados a continuación:

Objetivos del procedimiento presentado:

- Disponer de una herramienta que permita el análisis de los costos medioambientales.

Los objetivos específicos del procedimiento son:

- Contribuir a que la futura aplicación del procedimiento sea una práctica sistemática y relevante en el proceso de toma de decisiones.
- Elevar la preparación de los especialistas que se involucran en la futura aplicación del procedimiento debido a la naturaleza del mismo.
- Lograr la retroalimentación que estimule la mejora continua, el cambio y la ventaja competitiva.

Bases:

Las bases necesarias para la propuesta del procedimiento son contar con:

- Una información veraz, precisa y completa, pero no excesiva, que cumpla con los objetivos propuestos.
- Las herramientas necesarias para facilitar su aplicación.
- Especialistas formados y preparados para la aplicación del procedimiento y la interpretación de los resultados obtenidos.

Paso 1. Caracterización de la empresa

El primer paso se denomina caracterización de la empresa, donde se pretende caracterizar a la entidad en cuanto a sus principales funciones, misión, visión, y política ambiental.

Paso 2. Selección y preparación del equipo de trabajo

La selección del equipo de trabajo debe tener como premisa fundamental estar conformado por especialistas y técnicos que presenten un conocimiento profundo de la tarea a realizar en función de los objetivos trazados, de esta forma se garantiza rapidez, operatividad y seriedad en la información que se obtenga. El equipo de trabajo serán los encargados de brindar toda la información necesaria y su apoyo es imprescindible para el desarrollo del estudio. También debe de estar formado por un Especialista de Calidad y Medio Ambiente, el que guiará, aplicará y procesará las técnicas y herramientas de decisión y organizativas para determinar las actividades que afectan al medioambiente, (contador de costo que clasificará los costos) lo cuales aplicarán las técnicas y procesarán los resultados. Para la realización de este paso se utilizarán las técnicas de revisión de documentos y entrevistas no estructuradas.

Una vez seleccionado el equipo se procederá a su preparación, ofreciendo las vías más eficaces para desarrollar las diferentes habilidades en la aplicación de técnicas de trabajo en grupo aplicada en la investigación, y buscar siempre un equilibrio uniforme en la cultura investigativa de cada uno de sus miembros.

Los mecanismos que se utilizarán para la preparación de equipo de trabajo serán el estudio profundo de la literatura que aborde el tema, debates, conferencias, intercambios, experiencias, discusiones grupales, consultas de investigaciones realizadas relacionadas con el objeto de estudio, así como otras más que el responsable de grupo considere necesario aplicar para elevar el nivel científico-técnico de sus miembros.

Se procede a conformar el equipo de trabajo con especialista que conozcan el funcionamiento del restaurante en cuestión, y las políticas de actuación sostenible para el intercambio de información y experiencias. En esta etapa se elabora una ficha técnica para cada uno de estos especialistas en cada proceso.

Paso 3. Identificación y clasificación de los costos en medioambientales

En este paso se pretende que se identifiquen y clasifiquen las partidas relacionadas con los costos medioambientales, teniendo en cuenta la siguiente clasificación:

- Los **costos de prevención**: son aquellos destinados a eliminar potenciales causas de impactos ambientales negativos. Por ejemplo, el rediseño de procesos o la sustitución de materiales.

- Los **costos de evaluación**: son los dirigidos a medir y monitorear las fuentes potenciales de daños ambientales. Por ejemplo, auditorías ambientales, información por suministrar a los entes de control, monitoreo de emisiones.
- Los **costos de control**: son aquellos encaminados a contener sustancias peligrosas que son utilizadas o producidas. Por ejemplo, plantas de tratamiento o tanques reforzados para almacenar productos químicos.
- Los **costos de fracasos**: son los destinados a remediar los daños ambientales ocasionados. Por ejemplo, pago de indemnizaciones o multas.

Para la realización de este paso el autor se valdrá de la técnica de revisión documental.

Paso 4. Cálculo de los costos medioambientales

Presentar el procedimiento para el cálculo de los costos medioambientales y su incorporación al manual de procedimientos de Contabilidad de Costos de la UEB. Con el desarrollo de este paso el autor persigue la conformación ordenada y lógica de los pasos a seguir para el cálculo de los costos medioambientales y su incidencia en el sistema de costos actual que tiene implementado la organización, se utilizará el método investigativo de entrevista no estructurada y las herramientas el trabajo en grupo y tormentas de ideas.

Para el cálculo del costo o gasto medioambiental específico para un servicio definido, se realiza la determinación de la tasa de aplicación del gasto, por una base común para todos los servicios que se han realizado; luego, se efectúa la multiplicación de este valor por el elemento físico determinado del servicio seleccionado. Para una mejor comprensión del proceso, se presentan las siguientes fórmulas:

Costos de Prevención = \sum Elementos de los Costos de Prevención

Costos de Evaluación = \sum Elementos de los Costos de Evaluación

Costos por Control = \sum Elementos de los Costos de Control

Costos por Fracaso = \sum Elementos de los Costos de Fracaso

Finalmente el costo total medioambiental se calcula mediante la sumatoria de cada una de las 4 clasificaciones realizadas. Por tanto la expresión resultante es: $\sum CP + \sum CC + \sum CE + \sum CF$

Paso 5. Análisis de las partidas de costos medioambientales

Una vez obtenido los resultados de cada partida referida a los costos medioambientales se analizará la situación de cada una de ellas, al centrar la

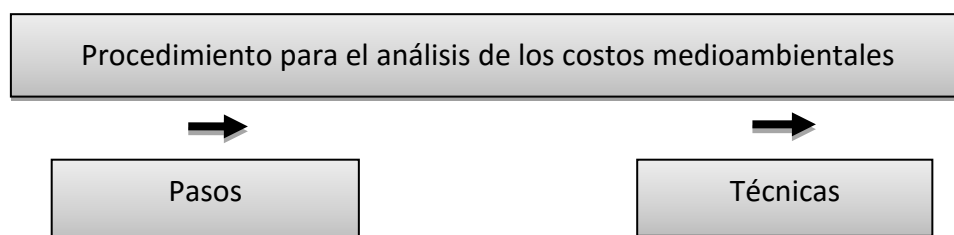
atención en la que tiene mayor monto. De esta manera se le aplicará el método gráfico y el análisis vertical. Ya conocido estos detalles, entonces se aplicará la tormenta de ideas para obtener información de las posibles causas que presentan las partidas más elevadas.

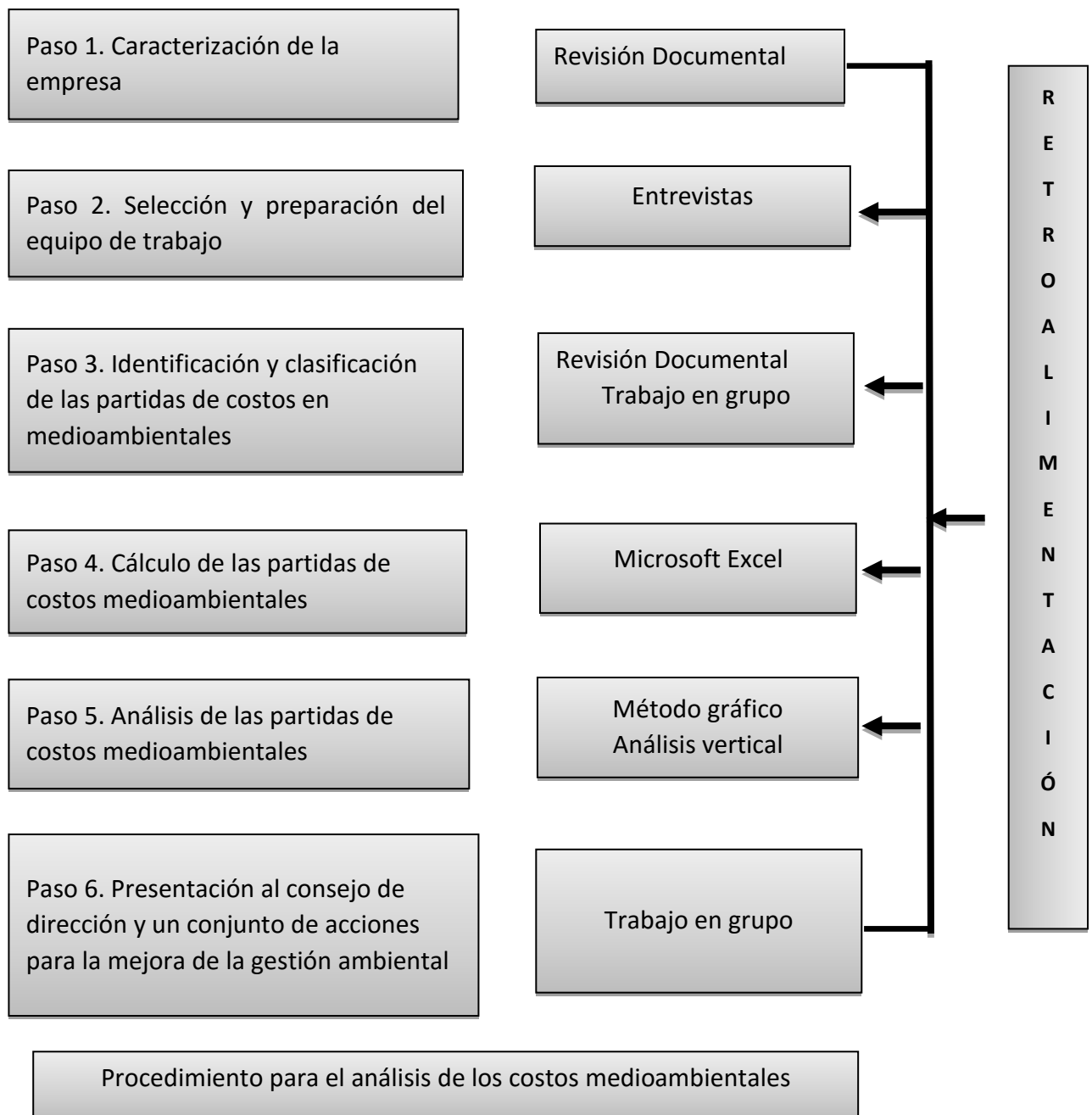
Paso 6. Presentación de la información al Consejo de Dirección

Una vez calculados los costos relacionados con la actividad medioambiental se presentará al grupo de Contabilidad y Planificación donde se analizará la viabilidad de la implementación del procedimiento. Posteriormente se presentará al Consejo de Dirección de la entidad para su análisis y aprobación por parte del Jefe de Contabilidad el cual es guía de la investigación.

El procedimiento para el análisis de los costos medioambientales está estructurado en seis pasos, que muestran un orden lógico de aplicación del concepto, lo que propicia la aplicación del mismo en el próximo capítulo.

Figura 3. Procedimiento para el análisis de los costos medioambientales.





Fuente: Hernández, 2012

2.2. Métodos, técnicas y herramientas empleadas en la investigación

En este epígrafe se exponen un grupo de técnicas y herramientas de gestión que permitirán determinar los costos medioambientales.

Métodos teóricos:

El análisis y la síntesis

El análisis es una operación intelectual que posibilita descomponer mentalmente un todo complejo en sus partes y cualidades. El análisis permite la división mental del todo en sus múltiples relaciones y componentes. La

síntesis es la operación inversa, que establece mentalmente la unión entre las partes, previamente analizadas y posibilita descubrir relaciones y características generales entre los elementos de la realidad.

El análisis y la síntesis no existen independientemente uno del otro. En la realidad el análisis se produce mediante la síntesis: el análisis de los elementos de la situación problemática se realiza al ver estos elementos entre sí y vinculándolos con la situación problémica como un todo. A su vez la síntesis se produce sobre la base de los resultados previamente por el análisis.

En la investigación el autor da uso a este método para la conformación del marco teórico referencial, en el cual trata de tomar de una serie de elementos referidos a la contabilidad y el medio ambiente y los agrupa siguiendo una secuencia racional y lógica.

La inducción y la deducción

La inducción y la deducción son dos métodos teóricos de fundamental importancia para la investigación. La inducción se puede definir como una forma de razonamiento por medio de la cual se pasa del conocimiento de cosas particulares a un conocimiento más general que refleja lo que hay de común en los fenómenos individuales.

El gran valor del método inductivo, está dado justamente porque establece las generalizaciones sobre la base del estudio de los fenómenos singulares.

La deducción es una forma del razonamiento, mediante el cual se pasa de un conocimiento general a otro de menor nivel de generalidad.

La deducción parte de principios, leyes y axiomas que reflejan las relaciones generales, estables, necesarias y fundamentales entre los objetos y fenómenos de la realidad. Justamente, porque el razonamiento deductivo toma como premisa el conocimiento de lo general, es que puede llevar a comprender lo particular en el que existe lo general. De aquí la gran fuerza demostrativa de la deducción.

Por su parte el autor de la investigación utiliza este método al tratar de abordar elementos generales de costos y posteriormente lograr arraigarse específicamente a los costos medioambientales.

Tránsito de lo abstracto a lo concreto

El tránsito de lo abstracto a lo concreto expresa el cambio que sufre el conocimiento científico en su proceso de desarrollo.

El primer nivel del conocimiento es lo concreto sensorial. La imagen sensorial concreta de la realidad, es el punto de partida del proceso del conocimiento en la que se relacionan lo general y lo singular, lo necesario y lo causal, lo estable y lo mutable; los aspectos esenciales y secundarios del objeto. Por esta razón, en el proceso de la investigación científica es necesario el salto a otro nivel del conocimiento para poder obtener un reflejo más profundo de la realidad, la abstracción.

La abstracción permite reflejar las cualidades y regularidades generales, estables y necesarias de los fenómenos. La abstracción refleja una cualidad o relación de los fenómenos considerada de forma aislada, pura, sin que se establezca la multiplicidad de relaciones con el todo concreto: la abstracción inicial expresa lo esencia del fenómeno, pero no siempre lo hace por completo. Refleja la esencia, la ley de los fenómenos de forma abstracta, en su aspecto puro.

Así pues, la abstracción ofrece una imagen esquematizada del fenómeno, pero que justamente por ello expresa una relación esencial de este, ya que hace omisión de un gran número de factores causales que lo condicionan en la realidad, lo que permite que se revelen las leyes que rigen el fenómeno.

En resumen, se puede señalar que lo concreto es a la vez el punto de inicio y de llegada del proceso cognoscitivo. Lo concreto pensado es el resultado obtenido por el conocimiento y las abstracciones son el medio para lograr dicho resultado. También es necesario plantear que el tránsito de lo abstracto a lo concreto no se efectúa solamente en el estudio de cualquier fenómeno en el ámbito de una ciencia específica, sino que tiene carácter universal en el desarrollo del conocimiento humano en todos los campos del saber.

Este método es utilizado en la investigación para llegar a obtener de un todo referido en este caso a la contabilidad, para luego dentro de esta trabajar con la contabilidad de costos y a su vez con los costos medioambientales.

Histórico – Lógico: el método histórico se empleó para establecer la trayectoria de formación y aplicación de los conceptos y principios de la inteligencia emocional, en tanto que el método lógico, se aplicó para establecer la esencia de los fenómenos estudiados en la investigación practicada.

El enfoque en sistema: proporciona la orientación general para el estudio de los fenómenos como una realidad integral formada por componentes, que cumplen determinadas funciones y mantienen formas estables de interacción

entre ellos. Por esta razón, el conocimiento del enfoque en sistema presenta una importancia fundamental para los que se inician en el campo de la investigación científica. Determinar el área de la realidad que se va a estudiar es una de las tareas fundamentales del investigador, que comprende además precisar los componentes del sistema.

Métodos empíricos:

La Observación

Es un método empírico que consiste en el registro consiente, sistemático, válido y confiable de comportamientos o conductas manifiestas.

Existen dos clases de observación: la observación **no científica** y la observación **científica**. La diferencia básica entre una y otra está en la intencionalidad: observar científicamente significa observar con un objetivo claro, definido y preciso: el investigador sabe qué es lo que desea observar y para qué quiere hacerlo. Observar no científicamente significa hacerlo sin intención, sin objetivo definido y por tanto, sin preparación previa.

La observación científica como método consiste en la percepción directa del objeto de investigación, se considera el instrumento universal científico que permite conocer la realidad mediante la apreciación directa de los objetos y fenómenos.

Permite obtener conocimientos acerca del comportamiento del objeto de investigación tal y como este se da en la realidad; es una manera de obtener información directa e inmediata sobre el objeto que está siendo investigado, debe ser cuidadosamente planificada y despojada lo más posible de todo elemento de subjetividad. Para ello, es necesario tomar en cuenta además de los objetivos, el objeto y sujeto de la observación, los medios con que se realizan y las condiciones o contexto natural o artificial donde se produce el fenómeno objeto de estudio, incluyendo las propiedades y cualidades del objeto a observar. Cuando esto se cumple es que existe validez en la observación.

La organización del plan de observación está determinada por diversos factores como pueden ser: tipo de objeto sobre el cual se investiga, características personales del observador, métodos, procedimientos y técnicas que requieran de la observación, magnitudes a observar, medios con que cuenta para la observación, entre otros factores.

Derivado de este conjunto de factores se establecen un sistema de clasificaciones que facilitan la comprensión de la utilización de este método en el desarrollo de la investigación científica, que a continuación se presenta:

Atendiendo al grado de complejidad en su ejecución:

- Observación Simple.
- Observación Sistemática.

Atendiendo a la vinculación entre el observador o los observadores:

- Observación Directa o Participante.
- Observación Indirecta o no Participante.

Atendiendo al conocimiento que tiene los sujetos de que son investigados:

- Observación Abierta.
- Observación encubierta, cerrada o secreta.

Precisamente la observación directa será la que se empleará en la investigación.

La entrevista

Técnica para obtener información relevante de forma amplia y abierta a los efectos de la investigación, mediante la interrogación de los sujetos García, J. (2000).

Constituye una de las dos variantes que adopta la encuesta (la otra es el cuestionario) y que tiene la particularidad de realizarse mediante un proceso verbal, que se da generalmente, a través de una relación cara a cara entre al menos dos personas. Según García, J. (2000), la entrevista consta de diversos requisitos y ventajas.

Existen dos tipos de entrevista: la no estructurada, que es una situación de diálogo flexible, susceptible de reorientarse en el transcurso de la charla misma, donde los objetivos de la investigación rigen a las preguntas por su contenido, orden, profundidad y formulación y se encuentran determinadas por el investigador; y la estructurada, que se caracteriza por estar rígidamente estandarizada; se plantean idénticas preguntas y con el mismo orden a cada uno de los participantes. Fernández, L. (2000).

Como técnica cualitativa, la entrevista es una de las vías más comunes para investigar la realidad social. Permite recoger información sobre acontecimientos y aspectos subjetivos de las personas: creencias y actitudes, opiniones, valores o conocimientos, que de otra manera no estarían al alcance del investigador. Frías, R. (2008).

Precisamente la entrevista no estructurada se utilizará para la formulación de los criterios que servirán de base para el procedimiento que se propone, ya que el esquema de pregunta y secuencias no está prefijado. Las preguntas suelen ser de carácter abierto y el entrevistado tiene que construir la respuesta. Son entrevistas flexibles y permiten mayor adaptación a las necesidades de la investigación y las características los sujetos. Requiere más preparación por parte de entrevistadores, la información es más difícil de analizar y consume más tiempo; no permite la comparación de los sujetos.

Las entrevistas directivas se realizan siguiendo tres técnicas fundamentales: la técnica del cuestionario, la guiada y la centrada.

El cuestionario: requiere de antemano que se preparen las preguntas, que generalmente son aprendidas de memoria por entrevistador y que se formulan como si fueran hacerlo en el momento. Al utilizar esta técnica, deberán hacerse las mismas preguntas a todas las personas entrevistadas, de manera que con posterioridad podemos establecer comparaciones. Esta técnica presenta determinada rigidez, ya que el entrevistador tiene poca oportunidad para la espontaneidad al estar previamente estructuradas, en cuanto al contenido y la forma, las preguntas que habrán de hacerse. Resulta útil para recoger hechos, pero poco conveniente si se persiguen otros objetivos más profundos.

Trabajo en grupo: consiste en la reunión de un número de personas conocedoras del tema a estudiar que tienen como objetivo intercambiar información, realizar análisis crítico y buscar consenso de las propuestas más adecuadas en relación al asunto planteado. Para desarrollar el trabajo en grupo se puede utilizar dos modalidades: la modalidad de presencia física o la modalidad a distancia.

Tormenta de ideas:

Según (la Sociedad Latinoamericana para la calidad 2000) la esencia de éste método radica en ideas libres y espontaneas, evitar críticas y ataques. Se emplea para la recolección rápida de ideas, sin tener en cuenta la calidad de éstas, ni su factibilidad solo su cantidad, la validez se decide en un paso posterior. Es importante antes de aplicar este método: explicarlo bien y definir las funciones de los participantes, que todos los miembros aporten sus ideas libremente, sin criticar, las conclusiones deben sacarse por la mayoría, es preciso buscar sistemáticamente combinaciones o asociaciones entre las ideas enunciadas.

Las técnicas de tormentas de ideas son: **no estructurados**.

- Escoger a alguien para que sea el facilitador y apunte las ideas.
- Escribir en un tablero una frase que represente el problema y el asunto de discusión.
- Escribir cada idea en el menor número de palabras posible. Verificar con la persona que hizo la contribución cuando se esté repitiendo la idea. No interpretar o cambiar las ideas.
- Establecer un tiempo límite – aproximadamente 25 minutos.
- Fomentar la creatividad. Construir sobre las ideas de otros. Los miembros del grupo de tormenta de Ideas y el facilitador nunca deben criticar las ideas.
- Revisar la lista para verificar su comprensión.
- Eliminar las duplicaciones, problemas no importantes y aspectos no negociables. Llegar a un consenso sobre los problemas que parecen redundantes o no importantes.

Estructurados

Tiene las mismas metas que la tormenta de Ideas no estructurada. La diferencia consiste en que cada miembro del equipo presenta sus ideas en un formato ordenado no hay problema si un miembro del equipo cede su turno si no tiene una idea en ese instante.

Silenciosa

Es similar a la tormenta de Ideas, los participantes piensan las ideas pero registran en papel sus ideas en silencio. Cada participante pone su hoja en la mesa y la cambia por otra hoja de papel. Cada participante puede entonces agregar otras ideas relacionadas o pensar en nuevas ideas. Este proceso continúa por cerca de 30 minutos y permite a los participantes construir sobre las ideas de otros y evitar conflictos o intimidaciones por parte de los miembros dominantes. (Sociedad Latinoamericana para calidad, 2000)

Revisión documental: se revisa la información relevante de la organización en función de los objetivos de la investigación. Permite analizar el comportamiento de la organización en períodos de tiempos mediante la revisión directa de documentos, impresos o en soporte magnético. Se destacan entre estos los estados financieros, los documentos primarios relacionados con la gestión de compras e inventarios y la explotación de la información que los *softwares* pueden brindar.

Análisis de porcentajes verticales: se encuentra dentro de la clasificación de análisis vertical, estudia la relación entre los elementos financieros de la empresa para un solo juego de estados, permitiendo un análisis de la estructura. Consiste en expresar cada partida en un estado financiero, en un determinado período, refiriendo a una cantidad de base los por cientos indican el tamaño relativo de cada partida con respecto al total. Maldonado, R. (2006)

El análisis costo beneficio involucra los siguiente 6 pasos:

- Llevar a cabo una tormenta de ideas o reunir datos provenientes de factores importantes relacionados con cada una de las decisiones.
- Determinar los costos relacionados con cada factor. Algún costos, como la mano de obra, serán exactos mientras que otros deberán ser estimados.
- Sumar los costos totales para cada decisión propuesta.
- Determinar los beneficios en dólares para cada decisión.
- Poner las cifras de los costos y beneficios totales en la forma de una relación donde los beneficios son el numerador y los costos son el denominador.
- Comparar las relaciones beneficios a costos para las diferentes decisiones propuestas. La mejor solución, en términos financieros es aquella con la relación más alta beneficios a costos.

2.3. Caracterización del Grupo Empresarial de Palmares

El Grupo Empresarial Extrahotelero Palmares inicia sus actividades el primero de noviembre del año 2004, como consecuencia del proceso de reestructuración llevado a cabo por el MINTUR en el cual se extinguieron las empresas Palmares, Rumbos, Cubasol, y la Extrahotelera de Gran Caribe para dar lugar a esta nueva empresa.

Se encuentra estructurado a partir de cada una de las divisiones que componen nuestra UEB para su mejor funcionamiento.

La UEB Palmares Matanzas tiene un total de 1300 trabajadores y cuenta con 111 instalaciones que ofertan servicios, tanto a clientes internacionales como nacionales, se encuentran divididos en 5 divisiones, las cuales se mencionan a continuación: Matanzas, Latino, Recreación y Ocio, Hicacos y Varadero Golf.

La UEB Palmares Matanzas presenta servicios de:

Restauración: Restaurantes especializados en comida criolla, internacional y china.

Bares: Centros Nocturno.

Objeto Social:

- Operar y comercializar Restaurantes, Cafeterías, Bares, Centros Nocturnos y otros similares en Moneda Libremente Convertible (MLC).
- Dar aseguramiento a Eventos de toda clase, así como brindar servicios gastronómicos a representaciones extranjeras, entidades nacionales y extranjeras y personas naturales, en nuestras instalaciones o fuera de estas, incluyendo servicios rápidos de alimentación.
- Alquiler de salón, locales y otras áreas para el desarrollo de eventos, banquetes y actividades festivas y protocolares.
- Operar almacenes para el aseguramiento técnico material de las instalaciones.
- Operar servicios de equipos de juegos y recreativos como complemento a la actividad de restauración.
- Arrendar locales y espacios en las instalaciones para el desarrollo de actividades complementarias del producto turístico ofertado.
- Contratar espectáculos artísticos y recreativos complementarios al servicio principal que se brinda en las instalaciones que opera.

Misión: Brindar un servicio eficiente de recreación y gastronomía a clientes nacionales e internacionales, apoyados en la profesionalidad de su capital humano que promueve los mejores valores culturales de nuestra sociedad.

Visión: Contar con renovados servicios recreativos que resulten atractivos al turismo internacional y como complemento una oferta gastronómica típica y diferenciada.

Los objetivos estratégicos de la entidad son:

Alcanzar elevados niveles de seguridad, protección y preparación para la Defensa, reduciendo sistemáticamente los hechos delictivos, para preservar la consolidación del proceso de obtención de la condición de “Listos para la Defensa”.

Incrementar sostenidamente los niveles de eficiencia económica de la Sucursal.

Disminuir sostenidamente los niveles de consumo energético de la Sucursal.

Perfeccionar el sistema de control interno con vistas a garantizar una seguridad razonable en el cumplimiento de lo normado.

Elevar la preparación de cuadros y trabajadores de la Sucursal.

Garantizar una adecuada atención al hombre.

Elevar los estándares de calidad en los procesos claves, dirigidos a la satisfacción del cliente.

En resumen se puede decir que el procedimiento para el análisis de los costos medioambientales es una herramienta que concibe una secuencia de pasos lógicos estructurado en seis pasos definidos correctamente. Los métodos, técnicas y herramientas seleccionadas en la investigación son para lograr completar el flujo de información necesaria para la futura aplicación del procedimiento.

Capítulo III. Resultados de la aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante la Campana de Varadero

En este capítulo se brindan los resultados de la aplicación del procedimiento descrito con anterioridad, estructurado en pasos ordenados lógicamente para la determinación de los costos medioambientales en el Restaurante la Campana de Varadero.

3.1. Aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en el restaurante la Campana de Varadero

Paso 1. Caracterización de la Empresa

El restaurante La Campana se encuentra ubicado en el Parque Josone. El mismo pertenece a la División de Recreación y Ocio del Grupo Empresarial Extrahotelero Palmares. Cuenta con una plantilla de 20 trabajadores. De ellos 12 son hombres y 8 son mujeres. Su misión y visión se muestra a continuación:

Misión: Brindar un servicio eficiente de gastronomía a clientes nacionales e internacionales, apoyados en la profesionalidad de su capital humano que promueve los mejores valores culturales y medioambientales de nuestra sociedad.

Visión: Contar con renovados servicios gastronómicos que resulten atractivos al turismo internacional así como una oferta típica y diferenciada.

Paso 2. Selección y preparación del equipo de trabajo

En la selección del equipo de trabajo se tuvo como premisa fundamental que estuviera conformado por especialistas y técnicos que presentan un conocimiento profundo de costos y medio ambiente, de esta forma se garantizó rapidez, operatividad y seriedad en la información.

A continuación se muestra una tabla con los integrantes del equipo de trabajo conformado para el desarrollo de la investigación:

Tabla 3.1. Integrantes del equipo de trabajo conformado para el desarrollo de la investigación

Nombre y Apellidos	Cargo	Categoría Científica	Años de Experiencia
Daniel Lorenzo	Director de la División	Licenciado	20
Jose Hernández	Administrador del Restaurante	Técnico en Gastronomía	25
Mary Valdez	Especialista de Desarrollo	Licenciada	6
Asahay Ballester	Económica	Licenciada	8
Yasmany Lamar	Especialista Principal de Contabilidad	Máster	10

Fuente: elaboración propia

Para la realización de este paso se utilizaron las técnicas de revisión de documentos y entrevistas de tipo no estructuradas. Una vez seleccionado el equipo se procedió a su preparación, ofreciendo las vías más eficaces para desarrollar las diferentes habilidades en la aplicación de técnicas de trabajo en grupo empleada en la investigación, para buscar siempre un equilibrio uniforme

en la cultura investigativa de cada uno de sus miembros. Los mecanismos que se utilizaron para la preparación de equipo de trabajo fueron el estudio profundo de la literatura que aborda el tema, debates, conferencias, intercambios, experiencias, discusiones grupales, consultas de investigaciones realizadas relacionadas con el objeto de estudio.

Paso 3. Identificación y clasificación de los costos en medioambientales

Para la realización de este paso se reunió al equipo de trabajo y al aplicar la técnica de revisión documental, se analizaron los costos incurridos en el año 2019, los cuales se encuentran en el Estado de Rendimiento Financiero de la división de Recreación y Ocio, proveniente de la herramienta *Systool* perteneciente al sistema contable utilizado por Palmares.

Una vez obtenida la información se pudo proceder a la identificación y clasificación de las partidas:

Los materiales para la limpieza: ya sean los cubos, escobas, haraganes, frazadas de piso, detergente entre otros materiales se utilizan para mantener el centro lo más limpio e higienizado posible y a la vez el cliente perciba un ambiente favorable en esta área, por lo que se considera un Costo de Prevención.

Medios de protección al trabajador: se consideran dentro de esta partida los guantes, gorros, delantales y ropa adecuada para prevenir que el trabajador se afecte en algún sentido y con esto correr el riesgo que se ausenten a la entidad y no poder brindar un mejor servicio al cliente por lo cual es un Costo de Prevención.

Mantenimiento a equipos de refrigeración: en el Restaurante se utilizan equipos de enfriamiento como refrigeradores, despensas y neveras donde se guardan las bebidas y alimentos de elaboración, estos deben mantenerse en un estado óptimo para poder prestar un servicio de calidad al cliente, por lo que se considera un Costo de Prevención.

Mantenimiento a equipos gastronómicos: son de vital importancia ya que la principal función del Restaurante es la gastronomía y dichos equipos como las freidoras, planchas, extractor de humo y equipos de cocina deben estar en un gran estado de funcionamiento para que la elaboración de los alimentos tenga la mejor calidad posible, así se considera un Costo de Prevención.

Mantenimiento a la instalación: se hace para prevenir cualquier rotura o desperfecto lo mismo dentro que fuera del Restaurante, como también pinturas

y embellecimiento de la jardinería que el mismo brinde un mejor confort y estado al cliente, por lo que también se le clasifica como un Costo de Prevención.

Tanques de almacenamiento de combustible: en ellos se almacenan sustancias altamente contaminante y peligrosa por lo que podría dañar el entorno del Restaurante por tanto es considerado como un Costo de Control.

Reparaciones al sistema de iluminación: son reparaciones que se le realizan a la instalación cuando ocurre algún problema con las iluminarias que no están previsto como cambios de lámparas y bombillos que lleguen al final de su vida útil o el derrumbe de algún árbol que caiga encima de los cables eléctricos y en ese momento el restaurante esté en servicio, viéndose el cliente afectado en este escenario por lo que se considera un Costo de Fracaso.

Reparaciones de equipos de ventilación: son aquellas reparaciones que se ejecutan si en el centro sucede alguna situación desfavorable como cuando algún equipo de ventilación se queman o dejan de funcionar por problemas técnicos y el cliente esté presente al mismo tiempo por lo que se denominó Costo de Fracaso.

Servicio de fumigación: es un servicio brindado por terceros el cual se utiliza para eliminar los insectos y plagas que puedan existir en la instalación pero a su vez este químico que se utiliza contiene un olor fuerte por lo que los visitantes lo llegan a percibir por lo que se concluye que es un Costo de Fracaso.

En la tabla 3.2 se identifican y clasifican las partidas relacionadas con los costos medioambientales como se explicó con anterioridad:

Tabla 3.2. Identificación y clasificación de los costos en medioambientales

Partidas identificadas	Prevención	Evaluación	Control	Fracaso
Materiales para la limpieza	X			
Medios de protección del trabajador	X			
Mantenimientos a equipos de refrigeración	X			
Mantenimiento a equipos gastronómicos	X			
Mantenimiento a la instalación	X			

Tanques de almacenamiento de combustible			X	
Reparaciones al sistema de iluminación				X
Reparaciones a los equipos de ventilación				X
Servicio de fumigación				X

Fuente: elaboración propia

Paso 4. Cálculo de los costos medioambientales

Una vez identificados y clasificados los costos medioambientales dentro de las partidas contables de la entidad se procede a calcular los mismos. En la tabla 3.3 se muestra el cálculo de los costos medioambientales en Moneda Total (MT) al cierre del año 2019 incurridos en el restaurante La Campana de Varadero.

Tabla 3.3 Costos medioambientales en el restaurante la Campana de Varadero

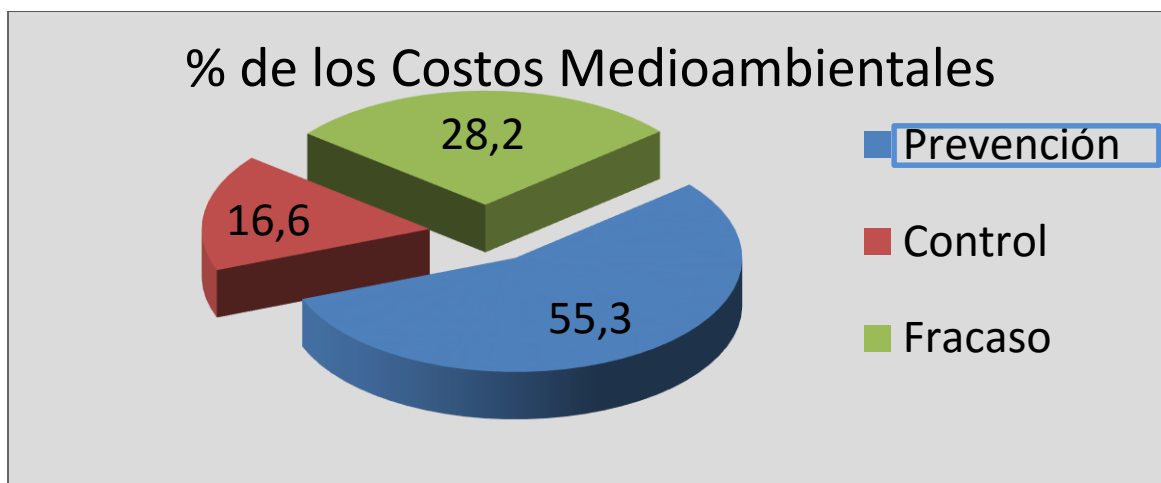
Partidas	Importe en (MT)	% Vertical	Análisis
Costos de Prevención (CP) = \sum Elementos de los Costos de Prevención	3341,68		55,3
Materiales para la limpieza	393,04		6,5
Medios de Protección del trabajador	54,69		0,9
Mantenimiento a Equipos de Refrigeración	1384,08		22,9
Mantenimiento a Equipos Gastronómicos	1426,07		23,6
Mantenimiento a la Instalación	83,8		1,4
Costos de Control (CC) = \sum Elementos de los Costos de Control	1001,93		16,6
Tanques de Almacenamiento de Combustible	1001,93		16,6
Costos de Fracaso (CF) = \sum Elementos de los Costos de Fracaso	1704,31		28,2
Reparaciones al Sistema de Iluminación	36,52		0,6
Reparaciones a los equipos de Ventilación	654,91		10,8
Servicio de Fumigación	1012,88		16,7
Total de Costos medioambientales (CMT) = \sum CP+\sum CC+ \sum CF	6047,92		100

Fuente: elaboración propia

Paso 5. Análisis de las partidas de los costos medioambientales

El gráfico 3.1 muestra el porcentaje que representa cada costo medioambiental al aplicar el análisis vertical a través del gráfico de pastel, donde arroja que el costo de prevención representa el 55,3%, siendo este el valor más significativo, seguido por el costo de fracaso con un 28,2% y por último el costo de control con un 16,6%.

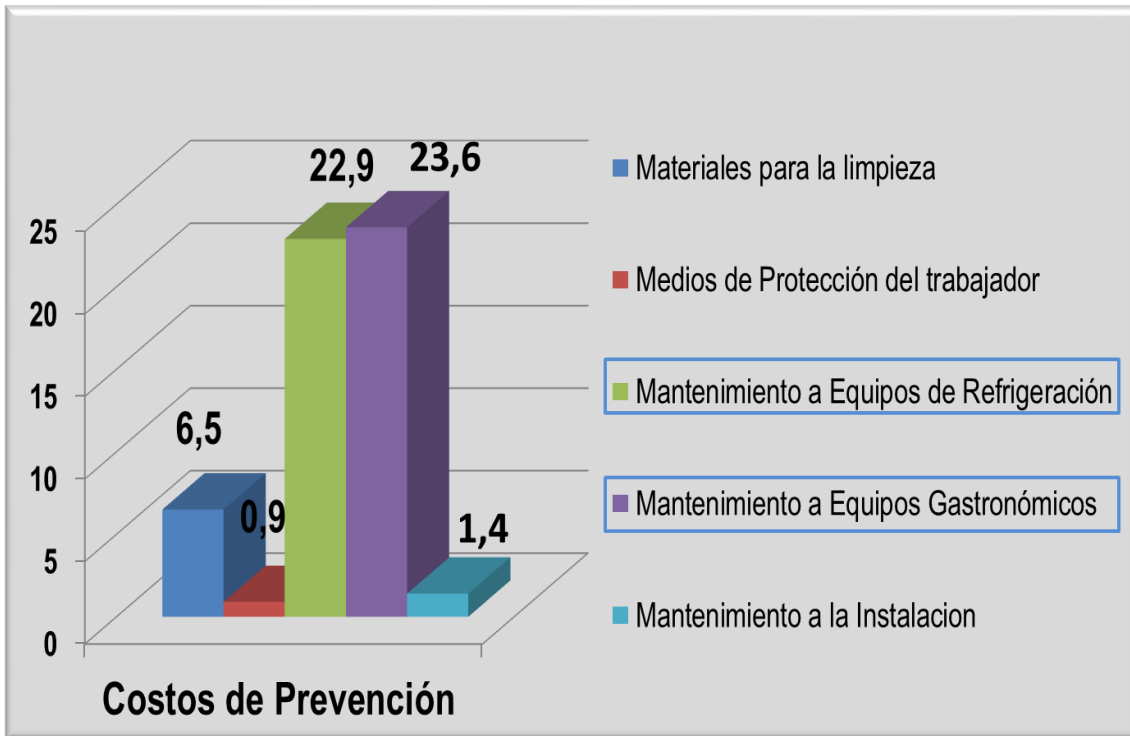
Gráfico 3.1. Porcientos de los Costos Medioambientales



Fuente: elaboración propia

Al realizar un análisis más detallado del costo de prevención por ser el más elevado se tiene que el mismo está compuesto por las partidas que se muestran en el gráfico 3.2, donde se evidencia que los costos más representativos son las partidas de Mantenimiento a Equipos Gastronómicos con un 23,6% y Mantenimiento a Equipos de Refrigeración con un 22,9%. Esto se debe a que la instalación se dedica principalmente a prestar un servicio de gastronomía por lo que la entidad incurre en un mayor Costo de Prevención en el mantenimiento de sus equipos, ya que el fin de la misma es tener satisfecho al cliente y por esta vía se evita tener en mal estado algunas de estas unidades.

Gráfico3.2 Costos de Prevención

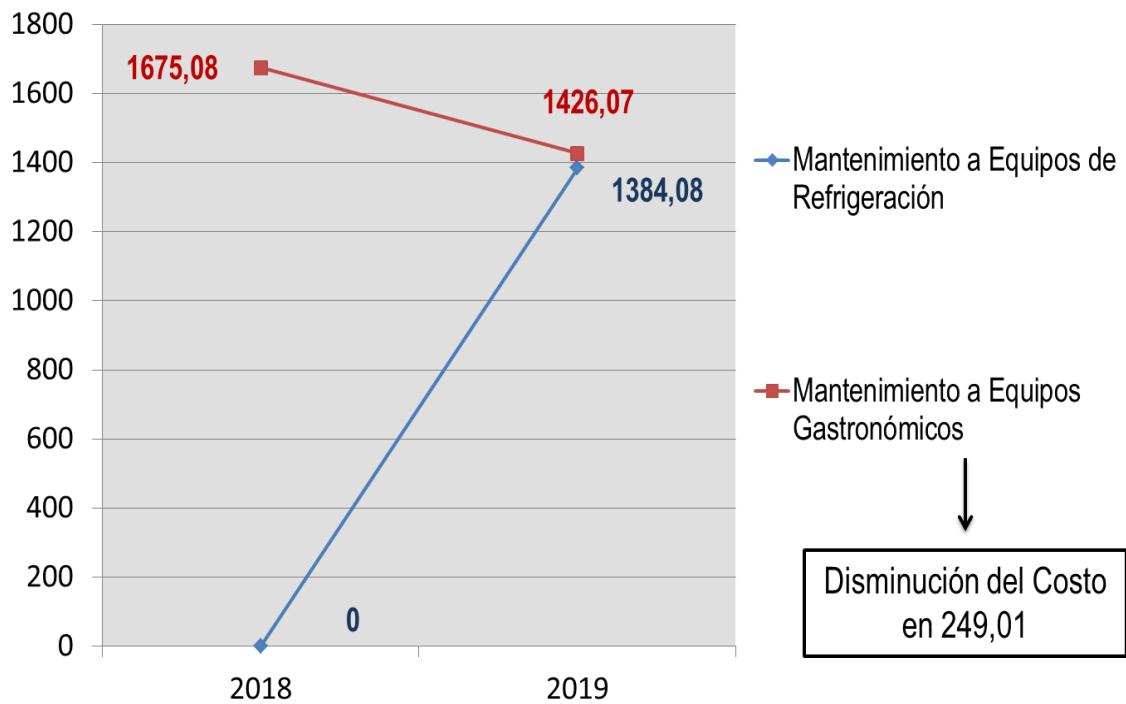


Fuente: elaboración propia

En el gráfico 3.3 se puede apreciar el comportamiento de los Costos Medioambientales en MT de Prevención más elevados del año 2019 con respecto al año 2018, donde el Mantenimiento de Equipos de Refrigeración en el año 2018 obtiene valor 0, sin embargo se observa un incremento de 1384,08 MT en el año 2019, esto se debe a que en el año 2018 hubo una mala planificación en el plan de mantenimiento por lo que no se efectuó ninguna acción con respecto a este tema, arreglándose esta situación en el 2019.

Los Mantenimientos de Equipos Gastronómicos en el año 2018 tuvieron costos de 1675,08 MT pero en el año 2019 lo redujeron a 1426,07 MT por lo que se obtuvo una disminución del Costo en 249,1 MT del año 2019 con respecto al 2018. Esta situación es favorable para el restaurante porque disminuyó su costo en este sentido sin afectar la calidad de sus servicios y generar altos ingresos.

Gráfico 3.3 Comportamiento de los Costos en MT de Prevención más elevados del año 2019 respecto al año 2018



Fuente: elaboración propia

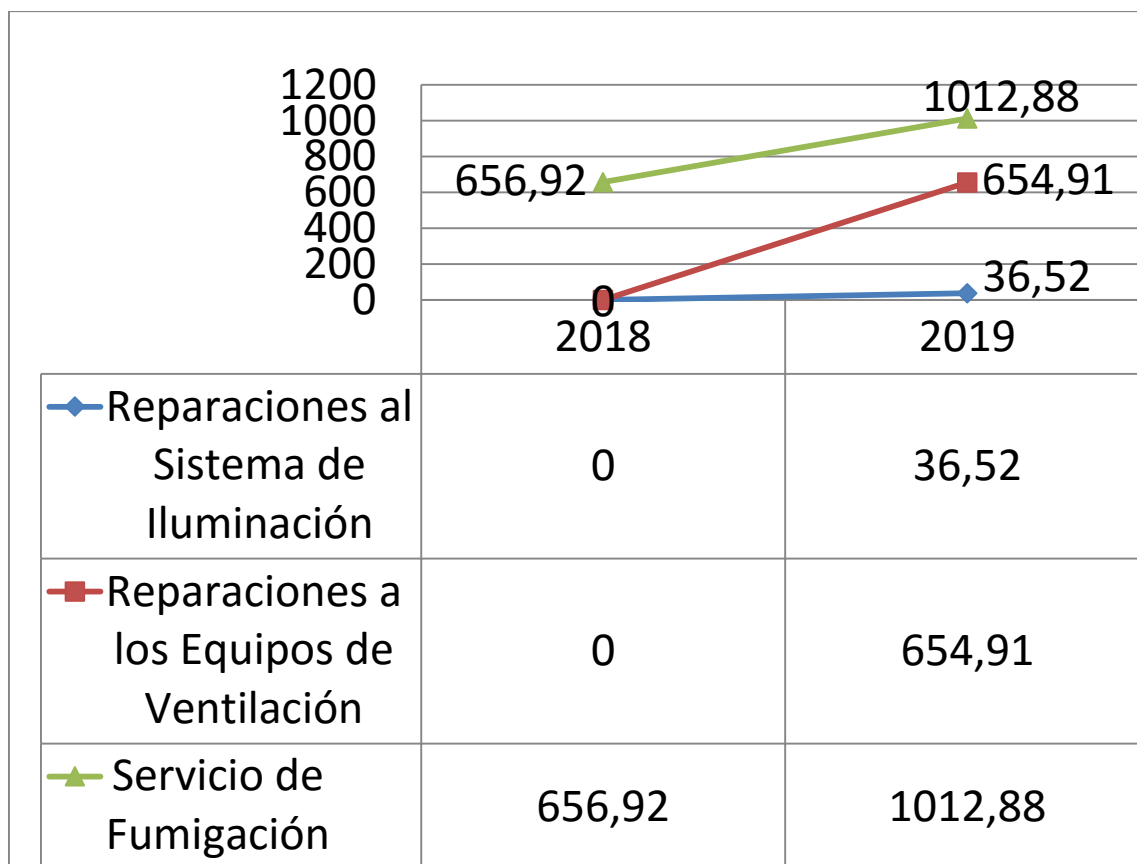
Por otra parte es importante destacar la repercusión que tienen los costos de fracaso dentro de la instalación pues los mismos afectan al medio ambiente en presencia del cliente.

En este caso el gráfico 3.4 muestra el comportamiento de los Costos de Fracaso en MT del año 2019 con respecto al año 2018 donde las partidas de Reparaciones al Sistema de Iluminación y Equipos de Ventilación como el Servicio de Fumigación de 0 a 36,52MT; de 0 a 654,91 y de 656,92MT a 1012,88MT respectivamente, ocurriendo un aumento en cada una de ellas explicándolos a continuación.

- Las Reparaciones al Sistema de Iluminación fue debido a que en el restaurante ocurrió un corte en el sistema eléctrico donde se afectó las lámparas y demás iluminarias al mismo tiempo que se encontraban en servicio y por tanto el cliente se ve afectado ante esta situación.
- La Reparación a Equipos de Ventilación estuvo condicionado al corte ocurrido, en la que se dañó las unidades de ventilación como ventiladores y consolas en presencia de los consumidores que se encontraban en el momento. Por tanto la climatización del local se vio afectada y de esta manera deteriora la calidad del servicio brindado.
- El Servicio de Fumigación fue contratado por decisión del restaurante debido a la falta de ventilación por los daños anteriormente mencionados

para contrarrestar insectos y plagas que pudieran entrar a la instalación pero a la vez el cliente pudo percibir el olor del mixto de dicha fumigación.

Gráfico 3.4 Comportamiento de los Costos de Fracaso en MT del año 2019 con respecto al año 2018



Fuente: elaboración propia

Paso 6. Presentación de la información al Consejo de Dirección y un conjunto de acciones para la mejora de la gestión ambiental

Luego de haber realizado un estudio a profundidad junto al grupo de trabajo formado y teniendo en cuenta los resultados arrojados en la aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales, el autor propone un conjunto de acciones las cuales tratarán de mejorar la situación medioambiental en el restaurante La Campana de Varadero:

1. Cumplir con el ordenamiento jurídico ambiental vigente, aplicable a la entidad.
 - Introducir las condiciones de cumplimiento de la legislación ambiental que contribuyan a la protección del medio ambiente en este sector.
 - Difundir la Política Ambiental de la entidad a clientes, proveedores y comunidad en general, así como a las autoridades competentes del

territorio y el sector.

- Cuidar que la ejecución de las actividades y servicios mantengan siempre un enfoque favorecedor hacia el medio ambiente.
- Facilitar y viabilizar el Manual que incluye las buenas prácticas ambientales a observar por los trabajadores.
- Indagar en las perspectivas ambientales de los mercados caracterizados por una elevada conciencia en este sentido, con vistas a su consideración en la preparación de nuevas ofertas y lograr su satisfacción.
- Considerar los requisitos de ahorro, prevención de la contaminación, cuidado del entorno y a la vez forjar una actitud responsable por parte de todos los trabajadores.

2. Minimizar, eliminar y prevenir la contaminación por descargas, vertimientos y emisiones a las aguas, suelos y atmósfera.

- Garantizar que el 100% de las compras de productos químicos tengan como premisa su carácter de biodegradabilidad y compatibilidad con respecto al medio ambiente.
- Cumplir con los parámetros que exigen las normas cubanas para el agua potable, y para otros usos.
- Gestionar con los organismos acreditados, la caracterización de residuales líquidos y emisiones gaseosas, sus monitoreo o en su lugar la certificación de que estos estudios no proceden por no emitir volúmenes significativos de carga contaminante.
- Respetar las prohibiciones de “NO FUMAR” en los locales cerrados y climatizados, medios de transporte, áreas naturales u otras áreas que se determinen, incidiendo en los trabajadores.
- Identificar los puntos y áreas generadoras de residuos sólidos y la tipología de los mismos.
- Controlar y registrar los volúmenes de residuos sólidos generados, totales y por tipos (orgánicos e inorgánicos, inorgánicos reaprovechables y no reaprovechables, así como tipología de los recuperables) con la colaboración del CITMA.
- Implementar cestos de basura en el cual se pueda clasificar y reciclar la

basura de la instalación.

3. Hacer de la Gestión Ambiental un proceso de mejora continua a los diferentes niveles.

- Realizar autocontroles periódicos, aleatorios, totales o por áreas, al emplear la guía implementada.
- Analizar con los trabajadores de las áreas, las no conformidades detectadas en los autocontroles, al señalar sus causas y establecer acciones de mejora.
- Apoyar la realización de Inspecciones Ambientales por parte del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente en razón de sus atribuciones y funciones principales.

4. Hacer un uso racional de los recursos naturales que constituyen elementos de entrada a los procesos de nuestras actividades.

- Controlar los consumos de agua por áreas a partir de las existencias de metros contadores.
- Analizar las causas de los altos consumos de agua de conjunto con los trabajadores que incidan en ello.
- Cumplir al 100% los programas de mantenimiento a la red de abasto de agua.
- Reportar de inmediato las averías, salideros, fallos operacionales y otros incidentes que provoquen sobreconsumo de agua con soluciones a corto plazo.

5. Contribuir a la inserción de valores éticos ambientales en la idiosincrasia de nuestros directivos y trabajadores, informándolos, educándolos y entrenándolos al respecto, y reconociendo los mejores desempeños.

- Coordinar programas de capacitación de directivos y trabajadores en temas ambientales de acuerdo con las necesidades de aprendizaje y las peculiaridades de cada puesto de trabajo con respecto a los impactos negativos derivados de los aspectos de los procesos a ellos asociados.
- Capacitar a todas las áreas acerca de la legislación y normas ambientales aplicables a sus actividades.
- Capacitar a los directivos y trabajadores en el perfeccionamiento de los sistemas de gestión Ambiental a partir de las normas cubanas de la familia

ISO 14001.

- Realizar auditoría ambiental por parte de terceros con vistas a certificar su SGA de acuerdo con la norma ISO 14001.
 - Identificar las potencialidades para implantar sistemas integrados de Calidad y Medio Ambiente, elaborar cronograma de acciones para ello.
6. Proteger los valores de la diversidad biológica y del Medio Ambiente en general, incluidos aquellos generados por la actividad humana, que embellecen el entorno.
- Situar señales identificativas en las principales especies arbóreas y de jardines con sus nombres vulgar y científico no solamente para información al turista sino para conocimiento de los trabajadores.
 - Garantizar que los jardines y áreas verdes que se diseñen representen no sólo un punto importante de atractivo dentro del centro y que mejora el ambiente local y la estética, sino también debe reflejar la riqueza biológica del país y de la localidad en cuestión.
 - Exigir a los proveedores de productos y servicios de control de plagas y enfermedades, de la flora y la fauna, que se empleen medios biológicos y productos naturales alternativos. Minimizar el uso de plaguicidas químicos.
 - Mantener en condiciones óptimas la cubierta de césped en jardines y áreas verdes como protección a los suelos.

En resumen se puede decir que el procedimiento aplicado demostró en el restaurante se incurre en costos medioambientales y de las partidas identificadas la más significativa fue la del costo de prevención el cual representó un 55,3%, seguida por el costo de fracaso en un 28,2% y finalmente el costo de control con un 16,6%. Las medidas recomendadas al restaurante son reconocidas a partir del trabajo realizado con el equipo investigativo.

Conclusiones

- Se sistematizó los fundamentos teóricos de la evolución de la contabilidad y los costos medioambientales, donde se demuestra que a las instalaciones se le hace necesario contar con mecanismos que posibiliten calcular correctamente los costos medioambientales para proteger la base de los recursos naturales y a su vez el medio ambiente.
- El procedimiento para el análisis de los costos medioambientales se reconoce como base para que las empresas comiencen a tener en cuenta el impacto ambiental y así contribuir con la gerencia en el proceso de toma de decisiones.
- La aplicación del procedimiento para el análisis de los costos medioambientales demostró que dentro de las partidas identificadas en el restaurante La Campana, la más significativa fue la de los costos de prevención el cual representa un 55,3%, seguida por los costos de fracaso con un 28,2%, y por último los costos de control en un 16,6%.

Recomendaciones

- Promover la contabilidad de costos medioambientales para los directivos del restaurante como herramienta en la gestión de los costos.
- Utilizar la presente investigación como vía instructiva para la promoción de las ventajas de la contabilidad gestión.

Bibliografía

- Alemán, I. (2019). Aplicación de un procedimiento para el cálculo de los costos medioambientales en la Sucursal Palmares de Matanzas.
- Barattero, A. (2008). La metodología ABC en la acumulación y distribución de los costos medioambientales. Foro virtual de contabilidad Ambiental y social. Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Disponible.
- Blanco, F. (1996) .El impacto medioambiental en la contabilidad de gestión. VII: Encuentro AECA, Palma de Mallorca.
- Chacón, P. (2009). "Los costos medioambientales en la gestión de las organizaciones". Revista OILDES – Vol. 3, Nº 6 (junio 2009) .Disponible 10/2/2015.
- Cañizares, M. (2015). Procedimiento para la cuantificación de costos ambientales en la sostenibilidad del recurso agua potable. Tesis en opción al grado científico de doctor en ciencias contables y financieras. La Habana.
- Contreras, A.L. (2013). Introducción al estudio de la información financiera. México: UNAM FCA Publishing.
- Denis, L. (2019). Aplicación de un procedimiento para el análisis de los costos medioambientales en la instalación Parque Josone en varadero.
- Duquesne, Y. (2016). Aplicación de un Procedimiento Para el Análisis de los Costos Medioambientales en la Empresa Cárnico Matanzas.
- Esteban, L. (2018). La Contabilidad de Gestión Como Herramienta Para la Toma de Decisiones.
- Fernández, L. (2000). Gestión Ambiental para alta gerencia: Curso a distancia. La Habana.
- Frías, R. (2008). Herramientas de apoyo a la solución de problemas no estructurados en Empresas Turísticas (HASPNET). Editorial Universitaria, 2008. ISBN: 959-16-0304-9.
- Fundora, J. (2013). "Elaboración de un procedimiento que contribuya a la planificación y control de los costos medioambientales en el Hotel Paradisus Varadero". Universidad Camilo Cienfuegos, Matanzas, 2013
- García, J. (2000). Metodología y técnicas para la investigación científica.
- García, I. (2010). "La contabilidad ecológica para la determinación de resultados". Universidad de Buenos Aires.

- González, M (1985). Costo de producción, unidad económica y decisiones rurales.
- Gutiérrez, F. Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005).
- Hernández, D. (2012). "Propuesta de un procedimiento que contribuya a la planificación y control oportuno de los costos medioambientales en la empresa de servicios portuarios Matanzas. Universidad Camilo Cienfuegos, Matanzas, 2012.
- Isaac, D. (2017). Gestión de los costos ambientales en el proceso de saneamiento del río Bogotá. IBEROAMERICANA Corporación universitaria Facultad de Ciencias Empresariales. 2017.
- Jennifer, R. (2016). Consejos para que un restaurante sea sostenible.
- Madeleine, (2012). Ayudando al medio ambiente desde el restaurante.
- Maldonado, R. (2006). Un Enfoque al Análisis de los Costos de Calidad.
- Palacio, J.A. Confección de la ficha de costo para la producción de "Plantas de Sombra" en el Jardín Botánico de la UCLV.
- Pelegrin, A. y Lamoru, P. (2011). Norma contable medioambiental para la industria del níquel. Foro Virtual de contabilidad ambiental y social.
- Pelegrin, A. (2013). La contabilidad financiera medioambiental. Un análisis teórico y empírico desde diferentes contextos.
- Peñalver, S. Salas, F. y Zequeira, M. (2008). Reconocimiento y evaluación de los costos medioambientales en la empresa provincial industria alimentaria Guantánamo.
- Pérez, R. (2016). Aplicación de un Procedimiento Para el Análisis de los Costos Medioambientales en la Empresa Cárnica de Matanzas.
- Rojas, R. (2012). "Plan de Acciones para mejorar el registro y control de los Costos Medioambientales en la empresa de Servicios Portuarios de Matanzas". Universidad Camilo Cienfuegos, Matanzas.
- Ruiz, B. (2012). "Elaboración de un plan de acciones que contribuya al control de los costos medioambientales en la Termoeléctrica Antonio Guiteras". Universidad Camilo Cienfuegos, Matanzas.
- Scavone, F. (2000). "Análisis del Balance de Masas como Herramienta de la Contabilidad de Gestión Ambiental"- XV Jornadas de Profesionales de Contabilidad, XII de Auditoría y II de Gestión y Costos- Buenos Aires.

- Silva, C. (2016). Sistema de costos medioambientales para empresas torrefactoras: una propuesta en el marco de la Torrefactora y Envasadora Boconó, C.A Trujillo Venezuela. Visión gerencial. 2016.
- Terán, Z. (2017). Diseño del Manual de Normas y Procedimientos de Costos en la UEB EMCOMED Holguín.