

La Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA): pautas para su incorporación a las entidades de alojamiento turístico.

Environmental Management Accounting (EMA): guidelines for its incorporation in tourist accommodation entities.

Nombre y Apellidos: Lidie Perera Conde

Código ORCID: 0000-0002-5446-58

Afiliación: Facultad de Turismo. Universidad de La Habana. La Habana. Cuba

*Email: [lidiepc1601@gmail.com](mailto:lidiepc1601@gmail.com)*

Nombre y Apellidos: Rafael Reinier Alcober Álvarez

Código ORCID: 0000-0001-9077-9916

Afiliación: Facultad de Turismo. Universidad de La Habana. La Habana. Cuba

*Email: [rafaelreinier96@gmail.com](mailto:rafaelreinier96@gmail.com)*

## **RESUMEN**

El desarrollo del turismo con enfoque a la sostenibilidad, busca un equilibrio entre aspectos económicos, socio-culturales y medioambientales para garantizar su viabilidad. La incorporación de criterios de sostenibilidad medioambiental en el sector turístico supone un reto para las entidades de alojamiento. La preocupación medioambiental de los clientes, las exigencias legales en materia de medioambiente y la necesidad de aplicar herramientas de gestión y tecnologías limpias en la prestación de los servicios de alojamiento, son algunas cuestiones relevantes a tener en cuenta. Una opción lo presenta la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA) en tanto permite calcular e identificar el costo asociado a las actividades para mitigar los impactos negativos al medioambiente, así como proporcionar información útil para la toma de decisiones. Sobre este particular el objetivo de la investigación es realizar un análisis crítico sobre la implementación de la temática en Cuba, a partir de la revisión bibliográfica y el cotejo de resultados. Como resultado se identifican los aportes y limitaciones de los estudios consultados y la brecha de conocimiento para su utilización como herramienta en términos de sostenibilidad en las entidades de alojamiento turístico. En este sentido se puede concluir que los avances de la CGA se evidencian en varios sectores de la economía, pero es insuficiente en el sector turístico. Se proponen las pautas para la introducción de la CGA identificando los costos medioambientales, a partir del sistema contable, las cuentas de gastos y elementos de la gestión ambiental de las entidades de alojamiento turístico.

**Palabras clave:** costos ambientales, alojamiento, gestión ambiental, pautas, sostenibilidad.

## **ABSTRACT**

The development of tourism with a approach to sustainability involves seeking a balance between economic, socio-cultural and environmental aspects in order to guarantee its feasibility. The inclusion of environmental sustainability criteria in the tourism sector is a challenge for accommodation entities. The environmental concern of customers, legal requirements in environmental standards and the need to apply management tools and clean technologies in the provision of accommodation services are some relevant points to be taken into account. Environmental Management Accounting (EMA) is an option to calculate and identify the cost associated with activities to mitigate negative environmental impacts, as well as to provide useful information for decision making. The objective of this paper is to make a critical analysis on the implementation of this matter in Cuba, based on the bibliographic review and the comparison of results. As a result, the contributions and limitations of the studies consulted and the knowledge gap for its use as a tool in terms of sustainability in hotel entities are identified. In this sense, it can be concluded that the advances of the CGA are evident in several sectors of the economy, but it is insufficient in the tourism sector. Guidelines are proposed for the introduction of EMA by identifying environmental costs, based on the accounting system, expenses accounts and elements of environmental management of tourist lodging entities.

**Keywords:** environmental costs, accommodations, environmental management, guidelines, sustainability.

*Códigos JEL: M41, P48, Q1, Q56,*

## **INTRODUCCIÓN**

La actividad turística tiene una relación estrecha con el territorio en que se desarrolla en vínculo con el medio natural, al emplear recursos naturales que ofrecen los ecosistemas para la conformación de experiencias y productos turísticos. El desarrollo del turismo con el enfoque a la sostenibilidad, busca un equilibrio entre los aspectos económicos, socio-culturales y medioambientales para garantizar su viabilidad a largo plazo (OMT, 2020).

Los destinos turísticos, concebidos como productos turísticos territoriales (Martín, 2010), son un amplio conjunto de recursos, atractivos e instalaciones capaces de satisfacer necesidades de uno o varios segmentos de mercado. Tiene delimitación geográfica específica y responden a una marca territorial única. En estos se realizan diversas actividades, tanto de recreación como

de diversión, donde el medio ambiente natural es el principal protagonista, por ello la necesidad constante de su cuidado y protección. La importancia del medioambiente para la actividad turística precisa que las empresas tanto públicas como privadas que presten servicios turísticos o que se inserten en la cadena de valor del turismo incorporen en su ejercicio empresarial, la responsabilidad de proteger el entorno.

A nivel internacional existen normas como la familia de las ISO 14000, 15000 y las 21000 que promueven y guían la actuación de países y entidades hacia la conservación del medioambiente. Para la actividad turística se convierte en presión para que las empresas adopten buenas prácticas para alcanzar el reto que ello implica, en tanto los clientes son más conscientes de la necesidad del cuidado del medioambiente y demandan productos cada vez más respetuosos con el entorno.

En el contexto específico de Cuba, como destino-país, se pretende lograr la concientización de los actores de la actividad turística en los destinos sean capaces de incorporar a la gestión del producto turístico los temas medioambientales, pues en muchos casos su actividad depende del uso de recursos naturales en calidad de atractivos. Desde el punto de vista normativo existe un soporte jurídico, para el cuidado del medioambiente, que van desde los enunciados en la Constitución de la República, dónde se reconoce la importancia de la protección del mismo como derechos y deberes de ciudadanos y el gobierno, la Ley No.81 de Medio Ambiente emitida por el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medioambiente, la Tarea Vida como Plan de Estado para el enfrentamiento al cambio climático y los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, así como normas específicas de contabilidad.

En este sentido, un principio fundamental del desarrollo turístico es la interrelación armónica con el medio ambiente. Para ello el Ministerio del Turismo y el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente son las entidades encargadas de incorporar la variable ambiental en las políticas, planes y proyectos turísticos. Para ello existe un convenio CITMA –MINTUR que define los impactos ecológicos del turismo y regula la variable medioambiental en proyectos, inversiones y productos turísticos que integran el Plan de Desarrollo Turístico de Cuba hasta 2030. En la definición de estos proyectos se identifican los posibles impactos que se pueden generar, en términos de vulnerabilidad, riesgo y daño ambiental y se evalúa de manera cualitativa.

Teniendo en cuenta este rol a asumir por las empresas turísticas se hace necesario que las mismas cuenten con herramientas científicas que visualicen y cuantifiquen los beneficios y el deterioro que puede proporcionar o sufrir el medioambiente como parte inseparable de la misma, así como el costo de las acciones que decidan para su cuidado, logrando, de esta manera, mostrar en sus informes económicos – financieros la información resultante de su relación con el medio ambiente.

Una alternativa a esta problemática la aporta la contabilidad medioambiental, entendida esta como el conjunto de instrumentos y sistemas que permiten el registro, medición y evaluación de los impactos medioambientales y las acciones preventivas o correctivas necesarias para evitarlos. En particular la Contabilidad de Gestión Medioambiental (EMA, por sus siglas en inglés) adscrita en los sistemas de gestión ambiental ISO 14001 ofrece herramientas para gestionar procesos y actividades, evaluando y asignando los costos medioambientales. Estos, como dato primario, permiten el cálculo de indicadores tanto de comportamiento como de gestión ambiental en las entidades, para cuantificar los ahorros obtenidos al implementar las medidas y normas para el cuidado del medio ambiente, conduciendo a una adecuada planificación, así como visualizar beneficios económicos y ventajas competitivas obtenidas de la adopción de buenas prácticas.

Estudios preliminares realizados sobre este particular y que constituyen antecedentes de este trabajo (Paula, 2011; Fera, 2012; Pérez, 2013; Linares & Suárez, 2017; Vargas, 2013; Pérez, 2014; Torres, 2016; Robert, 2019), resaltan la importancia del desarrollo sostenible del turismo, la necesidad de lograr una gestión ambiental eficiente y sostenible; así como la identificación y cuantificación de los costos medioambientales derivados de los impactos ambientales de las empresas turísticas, en especial las dedicadas al alojamiento. En tanto, las entidades, aun cuando realizan esfuerzos hacia la aplicación de herramientas cuantitativas, se ha enfocado en cumplir con los informes de la actuación medioambiental cualitativos y lograr certificaciones ambientales marcando la tendencia a su abordaje como una externalidad y no como parte intrínseca de ellas. De ahí que internalizar el componente medioambiental como parte del producto que se ofrece, deviene en ventajas competitivas para las entidades de alojamiento turístico al momento de visibilizar y cuantificar los costos medioambientales derivados de sus actividades, contenidas en el sistema de cuentas contables en partidas generales; así como su evaluación para la toma de decisiones y la adopción de buenas prácticas.

En Cuba hoy no se aplica de manera estandarizada una herramienta que permita determinar con exactitud y efectividad el costo de la utilización de los recursos naturales en los diferentes sectores de la sociedad. Donde se aprecia un avance en cuanto a este tema es en lo relacionado con los portadores energéticos, y en ello prima no el criterio de protección y compromiso con el entorno, sino un criterio económico. Por ello la necesidad de contar con herramientas que permitan, a través de la contabilidad, hacer tangible la medición de los costos medioambientales que se generan a partir del manejo de los recursos naturales. Es por ello que el objetivo general de la investigación que se presenta sea determinar las pautas para la introducción de la CGA a partir de identificar los costos medioambientales, a partir del sistema contable, las cuentas de gastos y elementos de la gestión ambiental de las entidades de alojamiento turístico.

## DESARROLLO

### Métodos y herramientas de la investigación

Para dar consecución al objetivo de la investigación, se pensó el desarrollo del análisis en X pasos fundamentales (Figura 1)

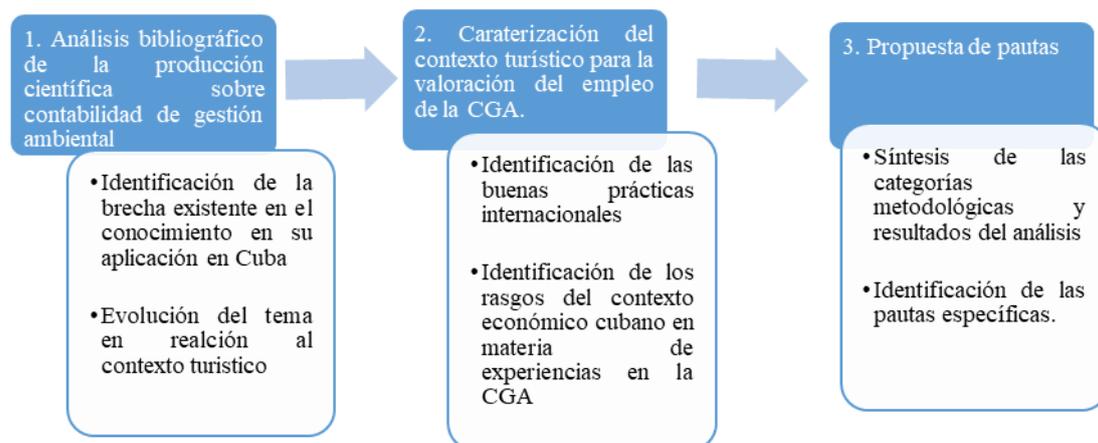


Figura 1- Trayectoria del análisis realizado  
Fuente: Elaboración propia

En un primer momento se realizó un análisis bibliográfico del estado del arte en cuanto a la temática de costos medioambientales y contabilidad de gestión ambiental empleando tanto fuentes internacionales como nacionales. La revisión bibliográfica, como herramienta permitió identificar la brecha de conocimiento a partir del análisis de información secundaria contenida en diferentes fuentes. Las mismas fueron seleccionadas a través de búsquedas realizadas en internet, en la base de datos de referencias bibliográficas Scopus, a través de palabras claves en inglés: “Tourism and Environmental Management”, “Environmental Management Accounting and Tourism” y “Environmental Cost and Hotel”. Se revisó igualmente bibliografía en idioma

español que se encontraron aplicando los códigos de búsqueda anteriores en el referido idioma. De esta forma se identificaron los principales referentes teóricos de la temática a nivel internacional y en Cuba y sus principales aportes, así como la evolución de las mismas y su relación con la actividad turística.

Posteriormente se realizó la caracterización del turismo como fenómeno y su relación con el medioambiente, lo que permitió identificar a la actividad turística como generadora de impactos negativos al entorno y a su vez plantear que el desarrollo del turismo debe estar sustentado en criterios de sostenibilidad. Se analizó a nivel internacional cómo las pautas para el logro de un desarrollo de turismo sostenible contenidas en las normas ISO; específicamente la 14001: 2015, la 50001: 2018 y la 21401:2019; suponen un reto para las entidades y en especial a las dedicadas al alojamiento turístico.

En este sentido se identifica la necesidad de evaluar, en términos cuantitativos, la relación de las entidades con el medio ambiente, de modo que la toma de decisiones esté basada en indicadores sustentados en datos numéricos que visualicen el actuar con el medioambiente y su conservación. Para ello las disciplinas contables, por su esencia, ofrecen herramientas, como la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA), para estos fines. En el análisis realizado sobre esta categoría permitió identificar las principales etapas de su desarrollo, sus definiciones y alcance en el mundo y en Cuba en particular identificando que su abordaje en las entidades turísticas resulta incipiente y que la brecha de conocimiento para la incorporación de la CGA como herramienta está en el tratamiento de los costos medioambientales, en tanto permiten dimensionar la relación entre el turismo y el medioambiente en términos económicos.

Luego en un tercer momento, se realizó una sistematización de las clasificaciones de estos por diferentes autores y su conceptualización como dato primario para el cálculo de indicadores. En consecuencia, se procedió a realizar un análisis crítico de los instrumentos metodológicos encontrados para la determinación de los costos medioambientales, identificando los aportes y limitaciones de los mismos y finalizando en la propuesta de pautas a tener en cuenta para la introducción de la CGA en las entidades de alojamiento.

### **Turismo, Medioambiente y Sostenibilidad.**

La conceptualización sobre turismo ha sido tratada por diferentes autores, partiendo de la definición dada por la Organización Mundial del Turismo (OMT) en la cual se puntualizan tres

aspectos esenciales: los viajes temporales, fuera de la residencia habitual de las personas y sin fines de lucro. En particular Martín (2010) define al turismo como el conjunto de fenómenos y relaciones económicas, psico-sociológicas-culturales y medioambientales que se generan entre los viajeros y las entidades vinculadas a los viajes desde el lugar emisor, las entidades proveedoras de servicios y productos en el lugar de destino, los gobiernos de los lugares emisores y receptores, así como las comunidades locales de acogida, con motivo del viaje y estancia de visitantes temporales en un destino diferente a su lugar de residencia habitual sin ánimo de lucro. Realiza su aporte al explicarlo desde un enfoque sistémico teniendo en cuenta que las actividades que se realizan generan relaciones entre diferentes actores y para ello propone un modelo para el destino y para el país emisor.

Estas relaciones que se establecen en los destinos tienen un alto componente económico, si consideramos que se desarrolla principalmente para obtener ingresos ante la existencia de una demanda creciente de realizar viajes y pagar por ello. Resulta necesario distinguir algunas diferencias entre éste y los restantes sectores económicos. La característica atípica del turismo radica en que la fase final de su producción es de servicios, aun cuando globalmente no está compuesta únicamente por ellos. Por tanto, el resultado de tal producción se manifiesta sólo al momento del consumo. De ahí que sea una producción que se realiza y termina en cada prestación del servicio, al momento de su consumo.

Martín (2010) plantea que los recursos turísticos se clasifican en dos grandes grupos: los de origen natural y los antrópicos, en el que los primeros constituyen la base de desarrollo de los segundos. Esto permite identificar al entorno natural como principal proveedor de recursos y atracciones para el turismo, constituyendo la primera base motivacional para los viajes turísticos. Por ello se entiende que la actividad turística se desenvuelve tanto en el medio natural como en el transformado por el hombre.

A esta concepción responde la definición de medio ambiente adoptada por el Ministerio de Ciencia, Tecnología y Medio Ambiente (CITMA) de Cuba, en la Estrategia Nacional Ambiental, planteando que el medio ambiente es un sistema complejo y dinámico de interrelaciones ecológicas, socioeconómicas y culturales, que evolucionan a través del proceso histórico de la sociedad; abarca la naturaleza, la sociedad, el patrimonio histórico-cultural, lo creado por la humanidad y como elemento de gran importancia, las relaciones sociales y la cultura.

Al tiempo que necesita del medio ambiente, el propio desarrollo no planificado de la actividad turística ha contribuido al deterioro del medio natural y social donde se realiza generando graves trastornos ecológicos. Tales impactos han generado una imagen negativa del sector turístico como actividad perjudicial. Sin embargo, según Magadán y Rivas (2008) los nuevos planteamientos del turismo sostenible, junto con la creciente sensibilidad de la demanda y el hecho innegable de que el medio ambiente es un factor indispensable en función de la producción turística, hacen que el turismo haya pasado a convertirse en uno de los principales defensores y aliados del medio ambiente. En consecuencia, el desarrollo del turismo debe gestionarse de forma que no cause cambios irreversibles en los ecosistemas de los diferentes destinos, que el nivel de ganancia económica del sector asegure la viabilidad del mismo, y que las comunidades receptoras sean capaces de mantener sus propias características culturales ante la cultura del turista, además de mejorar la calidad de vida de la población local.

Desde la definición y consolidación del concepto general de desarrollo sostenible a partir del Informe Brundtland en 1987 y de la Cumbre de Río celebrada en 1992, han ido apareciendo diferentes pronunciamientos para aplicar los principios de la sostenibilidad a la actividad turística. En este sentido, la noción de turismo sostenible surge ante la creciente necesidad de reconocer las tensiones inherentes y fricciones creadas por las interacciones entre las empresas dedicadas al turismo, los visitantes, el ambiente natural y las comunidades de acogida, describiendo entonces un desarrollo centrado en el turismo en donde la gestión de todos los recursos que se utilizan en las actividades turísticas, ha sido insostenible desde el punto de vista económico, social y estético.(Murphy, 2005).

Para el estudio del turismo y su relación con el medio ambiente, se hace necesario partir del contexto actual a nivel internacional, en este sentido, la Organización Mundial de Turismo (OMT) juega un importante rol en éste ámbito como organismo rector a nivel global de la actividad. En su discurso es recurrente el llamado a que el turismo contribuya a la sostenibilidad ambiental, entre sus prioridades define el desarrollo sostenible del turismo (DTS) y lo promueve, en tanto apoya políticas y prácticas que permitan, entre otros aspectos, el uso óptimo de los recursos ambientales. En consecuencia, define al DTS como el turismo que tiene plenamente en cuenta las repercusiones actuales y futuras, económicas, sociales y medioambientales para satisfacer las necesidades de los visitantes, de la industria, del entorno y de las comunidades anfitrionas. De igual forma puntualiza que los principios de sostenibilidad se refieren a los aspectos medioambiental, económico y sociocultural del

desarrollo turístico, habiéndose de establecer un equilibrio adecuado entre esas tres dimensiones para garantizar su sostenibilidad a largo plazo.

Varios países y sus gobiernos han asumido responsabilidades ante este llamado y se han comprometido en el cumplimiento de las normas y el marco regulatorio internacional para la conservación del medioambiente. Entre ellas se cuenta con las normas ISO, específicamente sobre la temática existen tres de significación. La norma internacional ISO 14001:2015 define los requisitos para implementar un sistema de gestión ambiental de forma sistémica que le permita a las organizaciones contribuir al pilar ambiental de sostenibilidad, en tanto le permite lograr sus objetivos ambientales en función de mejorar su desempeño y cumplir con las regulaciones vigentes, aun cuando no establece criterios de desempeño ambiental específicos. Sin embargo la ISO 50001: 2018 propone herramientas para identificar las actividades de mayor consumo de energía, lo que permite el diseño de medidas para minimizar los consumos energéticos y lograr un uso eficiente de la energía. En esta misma línea, la ISO 21401:2019, propone los requisitos ambientales, sociales y económicos para implementar un sistema de gestión de la sostenibilidad, identificando los aspectos que pueden ser controlados y en los que puede ejercer influencia las entidades de alojamientos. En su conjunto permiten a las entidades contar con una guía para la mejora de su desempeño para con el medioambiente y su gestión sostenible.

El logro de un turismo sostenible es un proceso continuo que exige la participación informada de todos los agentes relacionados con el sector, así como un liderazgo político firme para lograr una colaboración amplia y establecer un consenso. Dicho proceso requiere a su vez de un seguimiento constante de sus incidencias para introducir las medidas preventivas o correctivas que resulten necesarias. Debe reportar también un alto grado de satisfacción a los turistas y representar para ellos una experiencia significativa, que los haga más conscientes de los problemas de la sostenibilidad y fomente en ellos unas prácticas turísticas acordes con ese principio (Torres, 2016).

En el marco del turismo sostenible se promueve la comprensión y la solidaridad entre las civilizaciones y el medio ambiente, siendo así un puente de respeto, preocupación por la biodiversidad, y conservación del patrimonio ecológico y cultural entre los turistas y el destino turístico. No se deben concebir proyectos de desarrollo turístico que no sean sostenibles, que no se enmarquen en esta forma de desarrollo, pues de ellos depende la mejora de la calidad de vida de las poblaciones y la disponibilidad de los recursos en el tiempo.

La incorporación de criterios sostenibilidad medioambiental en el sector turístico supone un importante reto para las entidades de alojamiento. La creciente sensibilización y preocupación medioambiental de los clientes, las nuevas exigencias legales en materia de medioambiente y la necesidad de aplicar herramientas de gestión y tecnologías más limpias en la prestación de los servicios de alojamiento, son algunas de las cuestiones más relevantes a tener en cuenta. Es por ello que resulta de utilidad todo intento por valorar y cuantificar los recursos naturales y el patrimonio cultural, el costo asociado a las actividades para mitigar los impactos negativos al medioambiente, así como proporcionar información útil para la toma de decisiones. Una opción para lograr ese objetivo la presenta la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA o EMA por sus siglas en inglés).

### **La Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA). Particularidades en Cuba.**

La contabilidad como ciencia ha sido conceptualizada como arte, oficio, técnica y disciplina, lo que ha permitido crear bases sólidas en el proceso contable de las operaciones económicas (Roque y Cañizares, 2019). Su utilización permite obtener información para la toma de decisiones a usuarios internos y externos, identificándose dos ramas: la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión. La primera aborda la información brindada a usuarios externos, se centra en los estados financieros para uso de los inversionistas, acreedores, analistas y otros grupos interesados. La contabilidad de gestión, por su parte, opera con la información interna de las organizaciones. La contabilidad de gestión se considera uno de los instrumentos más utilizados como sistema informativo para la dirección, ya que permite conocer el resultado de la empresa y de cada una de sus áreas, ayudando así al proceso de toma de decisiones de una manera rápida y eficaz, atendiendo a sus tres propósitos básicos: valuación de inventarios, planeación y control, y toma de decisiones (López, 2019).

La información que brinda permite relacionar los problemas ambientales con la información contable. En esta relación surge la contabilidad de gestión medioambiental. Para entender su evolución se parte del análisis de las revisiones bibliográficas aportadas por investigaciones doctorales consultadas Llull (2001) y Cañizares (2015). Permitieron definir 4 períodos entre los años 1970 hasta 2014, atendiendo a los principales referentes en la bibliografía, sus aportes y limitaciones.

Los aportes de estos estuvieron marcados por la definición de corrientes de pensamiento: la denominada paradigma del beneficio verdadero entre los años 1970 – 1980, adoptan la internacionalización de los aspectos sociales y en menor medida de los medioambientales en

la contabilidad empresarial; la corriente crítica radical entre los años 1981 y 1990 que defiende que la necesidad de legitimarse ante la sociedad es la motivación fundamental que justifica la creciente preocupación empresarial por facilitar información externa de contenido social y medioambiental. Aparece hacia finales de la década de los 90 de los sistemas estandarizados de gestión y auditoría medioambientales. Entre los años 2001-2014, los principales objetivos en esta etapa abarcaron tanto la definición de conceptos, principios, procedimientos y metodologías que permitieran cuantificar la relación de las empresas con el medioambiente hasta el logro de una mayor concientización y sensibilización del uso de la Contabilidad Medioambiental en apoyo a la toma de decisiones.

El 2015 marca un punto de inflexión, los Estados miembros de las ONU adoptaron los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), como un llamado universal para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que todas las personas gocen de paz y prosperidad para 2030. Son 17 ODS que reconocen que las intervenciones en un área afectarán los resultados de otras y que el desarrollo debe equilibrar la sostenibilidad medio ambiental, económica y social. Específicamente el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) es el organismo encargado de ayudar a los países a la implementación de los mismos. En este mismo año 2015 se suscribe el Acuerdo de París, tratado internacional sobre cambio climático, jurídicamente vinculante, firmado por 196 partes el 12 de diciembre de 2015 y que entró en vigor el 4 de noviembre de 2016, cuyo objetivo es limitar el calentamiento global. Para ello los países en ciclos de 5 años se proponen medidas de protección medioambientales y de resiliencia, cada vez más ambiciosos, que deben comunicar sus resultados a través de informes. Este año marca una pauta a nivel internacional, que se corresponde con el inicio del quinto período a definir.

En la revisión realizada para la presente investigación se puede entonces definir un quinto período entre los años 2015 al 2022. Aun cuando se continúa con la elaboración de manuales y herramientas para la implementación de la contabilidad medioambiental, esta etapa está marcada por los intentos de aplicar las herramientas en la obtención de resultados y poder validarse en varios sectores empresariales; así como la redacción y aprobación normas internacionales y sus adaptaciones en diferentes países, actividades económicas y tipos de empresas. Lo que ha conllevado a que se puedan identificar desafíos y retos para su aceptación y uso de manera generalizada. De igual forma se ha acrecentado la presión a nivel internacional

para el logro de buenas prácticas en aras de lograr desarrollos sostenibles y enfrentar las consecuencias del cambio climático.

La contabilidad medioambiental admite tantas subdivisiones como la contabilidad convencional. Entre ellas la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA) que trata sobre los costos e ingresos medioambientales, permitiendo la elaboración de información útil para la toma de decisiones orientadas a la gestión medioambiental de la empresa. La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (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 (Cañizares, 2015).

Dentro de los sistemas de gestión ambiental ISO 14001 la CGA se convierte en una herramienta para gestionar procesos y actividades, evaluando y asignando adecuadamente los costos ambientales. Lo que se busca no es solo identificar y reducir dichos costos, sino poder cuantificar los ingresos obtenidos de la venta de residuos u otras ganancias resultado del cuidado ambiental, la cuantificación de los ahorros obtenidos al implementar medidas ambientales, el apoyo en la planificación de la gestión ambiental mediante la identificación de puntos críticos, y también mostrar beneficios económicos y ventajas competitivas obtenidas de los productos menos contaminantes (Bart, Monroy, & Saer, 2008).

A decir de Alcober (2019), resumiendo la conceptualización sobre la contabilidad de gestión ambiental, plantea que se refiere a la utilización de datos sobre los costos ambientales para la toma de decisiones en relación con el cuidado y protección del medio ambiente, es decir que la contabilidad de gestión ambiental no es una rama distinta de la contabilidad, sino que la diferencia radica en la información que cada una de ellas brinda para la organización; compartiendo la postura asumida por Cañizares (2015).

Los estudios consultados demuestran que el uso de la CGA ofrece un enfoque innovador ya que su uso puede ser valorado como ventajas competitivas, en tanto permite a las entidades tener información precisa para gestionar los impactos ambientales de sus actividades.

De igual forma, Solovida, & Latan (2021) afirman que las herramientas de la CGA se necesitan para mejorar la relación entre el rendimiento económico y el medioambiental. Aun cuando estas prácticas son reconocidas en todo el mundo es escasa su aplicación en países en desarrollo y que son utilizadas en su mayoría para cumplir los requisitos normativos y legales. Ogilvy, Burritt, Walsh, Obst, Meadows, Muradzikwa & Eigenraam (2018) concluyen que los principios y los métodos de la contabilidad conducen a las entidades responsables, gobiernos y naciones a una rendición de cuentas del estado de los ecosistemas al propiciar una mayor visibilidad del costo económico de su relación con el medioambiente.

### **La Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA) en Cuba.**

La bibliografía consultada en los 10 años, en Cuba, evidencia un avance en cuanto a la comprensión del uso de la contabilidad de gestión ambiental y su importancia para la toma de decisiones. El estudio de los antecedentes muestra una variedad de investigaciones realizadas que van desde la definición del estado del arte del tema con enfoque teórico hasta la aplicación de procedimientos e instrumentos en aras de validar la importancia de la Contabilidad Medioambiental para la toma de decisiones. En este sentido se pueden definir dos períodos de las investigaciones consultadas, teniendo en cuenta los aportes de las mismas y los objetivos definidos: un primer momento del 2009 al 2015 y un segundo del 2016 al 2020.

En el 1er período (2009-2015) los estudios estuvieron enfocados a ofrecer una valoración teórica sobre el tema, a partir de experiencias internacionales y su posible adaptación al contexto cubano, con mayor énfasis en la información medioambiental a mostrar en los estados financieros. Con la utilización de la contabilidad como herramienta proponen procedimientos, instrumentos y clasificaciones para facilitar y guiar los procesos de registros y presentación de la actuación medioambiental de las empresas en cuentas contables. En el segundo período (2016-2020) se evidencia un salto, en tanto, las investigaciones consultadas no solo proponen, sino que validan y aplican procedimientos, adaptados a la realidad cubana que permite fortalecer el tema a nivel empresarial, como necesario en la toma de decisiones.

En el cuadro 1 se ofrece una síntesis de la revisión realizada que sistematiza el estado de la cuestión.

<b>Período</b>	<b>Autores</b>	<b>Observaciones</b>
<b>2009-2015</b>	Del Toro, Reyes & Lichilín (2009)	Presenta el estado de las Normas Cubanas de Información Financiera y cuatro de los principales retos que le imponen al Comité de Normas Cubanas de Contabilidad altos niveles de creatividad, exigencia y de análisis.

	Carrillo (2010) ; Pelegrín y Lamorú (2011)	Sistematizan el tema hasta el 2010 y con igual objetivo reflexionan sobre el grado de avances de la contabilidad medioambiental en Cuba. Ambas identifican la heterogeneidad de criterios por sectores y empresas, dado el carácter de la economía cubana, la falta de cultura empresarial en materia de información financiera medioambiental como las principales limitaciones. Refieren como oportunidad para el logro de consenso la creación del Comité de Normas Contables Cubanas.
	Becerra (2010); Antúnez y Domingos, (2013); López & Vargas (2014) y González (2014)	Analizan el tema desde la normativa jurídica, la valoración económica ambiental como punto de partida para la definición de técnicas de registro, importancia de la contabilidad medioambiental y los costos para la gestión empresarial. Proponen procedimientos e instrumentos a partir de la contabilidad medioambiental para identificar posibles conductas a seguir para la toma de decisiones.
	Cañizares & Martín (2016)	Proponen un diseño de procedimiento que permite calcular los costos de las actividades ambientales en el recurso agua potable, como una concepción teórica novedosa.
	Maresma (2016)	Expone los resultados derivados de la implementación de un sistema de costos ambientales en la industria cárnica
		Presentan como caso de estudio a la empresa mixta Havana Club International S.A – Ronera San José, proponiendo acciones que posibiliten el registro y control de los costos medioambientales tomando como base la propuesta de Cañizares (2015)
<b>2016-2020</b>	Azze & Ochoa (2017)	Aplican un procedimiento general para la gestión ambiental que contribuya a la mejora del medio ambiente, permitiendo desplegar una estrategia para mejorar su desempeño ambiental, lo cual es un requisito fundamental para la implementación de los procesos de perfeccionamiento empresarial y categorización hotelera por parte del Ministerio del Turismo.
	Isacc & Cañizares (2018)	identifican los aportes de la Contabilidad de Gestión Ambiental en los proyectos de inversión
	Maura y Febles (2018)	realizan un análisis sobre el impacto que puede tener la aproximación a los costos ambientales dentro de la contabilidad de gestión ambiental en el caso particular del uso de los suelos ferralíticos rojos para el logro de la sostenibilidad
	Brito (2018)	propone e implementa un procedimiento, que facilita la identificación y registro de los costos medioambientales de las nuevas líneas y subestación en la empresa eléctrica de Holguín.

*Cuadro 1: Revisión teórica sobre CGA y costos ambientales. Síntesis*

*Fuente: Elaboración propia*

Finalmente se alcanza un reconocimiento a nivel de país con el diseño, presentación y aprobación de dos normas cubanas que permiten no solo reconocer la Contabilidad de Gestión y en específico los costos medioambientales en la gestión de las entidades, sino que aporta una guía para que cada sector la asuma en sus procesos para la mejora en la toma de decisiones. Fueron aprobadas y publicadas en el 2019 por los medios oficiales en el país la Resolución No. 925/2018 (GOC-2019-99-03) Norma Específica de Contabilidad No. 11 Contabilidad Medioambiental (NEC No. 11) la cual tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de las operaciones referidas a la protección efectiva del medio ambiente con aplicación a todas

las entidades radicadas en el territorio nacional. También se concibió la Resolución No. 935/2018 (GOC-2019-231-015) o Norma Específica de Contabilidad No. 12 Contabilidad de Gestión (NEC No.12) tiene como objetivo establecer los principios y métodos de costeos para la planificación y control de los gastos que constituyen costos, mediante un adecuado registro, cálculo y análisis de los mismos, a partir de los correspondientes Sistemas de Costos por entidades. Es de aplicación a todas las entidades que desarrollan actividades productivas y de servicios. Entre los aspectos que establece se identifican y definen los gastos medioambientales remitiendo a la Norma Específica de Contabilidad No. 11.

Aunque se evidencia un interés por el tema en Cuba, los resultados son dispersos y abarcan varios sectores de la producción y en entidades turísticas, específicamente hoteles. Existen propuestas tanto teóricas como casos de estudio que permiten validar la necesidad de la utilización de la contabilidad de gestión ambiental, así como normas para su implementación, pero resulta imprescindible realizar propuestas adaptadas a cada actividad económica. Las propuestas estandarizadas a cada una de ellas permitirían incorporar las características de las entidades, e identificar los costos medioambientales en los que incurre, incorporándolos en la gestión medioambiental y los sistemas contables.

Los estudios consultados vinculadas al turismo demuestran la importancia del tema para alcanzar un mejor desempeño en la gestión ambiental. (Cuadro 2)

Autores	Observaciones
Carrillo (2010)	Identifica las limitaciones del sector en lograr una normativa para la presentación de la información contable medioambiental
Pelegrín, Reyes, y Campos (2010)	Proponen un modelo para evaluar los costos asociados a los recursos ambientales en las instalaciones turísticas vinculado a alcanzar objetivos de sostenibilidad
Palma y Cañizares (2018)	Concluyen que la contabilidad de gestión ambiental es una herramienta necesaria para identificar actividades que conduzcan al desarrollo de un turismo sostenible
Morales (2018), Nogueiras (2018) y Alcober (2019)	Realizan propuestas de instrumentos de la CGA para su introducción en entidades de alojamiento turístico.

*Cuadro 2: Revisión teórica sobre CGA y costos ambientales aplicados al sector turístico  
Fuente: Elaboración propia*

Aun cuando se evidencia presencia de investigaciones relacionadas a la temática en el turismo, se puede afirmar que su abordaje resulta incipiente. El análisis de los antecedentes permite afirmar que las investigaciones se concentran en la implementación y mejora de los Sistemas de Gestión Ambiental a partir de la normativa nacional e internacional. Algunos estudios

reflexionan sobre la importancia y necesidad de utilizar instrumentos cuantitativos que complementen los informes cualitativos.

En el Turismo los antecedentes se relacionan con propuestas de instrumentos en el hotelería, no siendo así en otras entidades turísticas. Para la introducción de la CGA es necesario el estudio de los costos medioambientales, como el dato primario para cuantificar el valor de la relación de las entidades con el medioambiente, partiendo del registro contable de los gastos en los que incurre de manera general.

Para ello es preciso partir de una definición de costos medioambientales, la base de la CGA. Según plantea la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, (1996) son la medida y la valoración del esfuerzo por la aplicación racional de los factores ambientales de cara a la obtención de un producto, un trabajo o un servicio.

Becerra, Gómez & Pérez (2014), entienden por costos ambientales al conjunto de erogaciones o desembolsos de dinero asociados a cualquier actividad de carácter ambiental que esté relacionada directa o indirectamente con la producción de un bien o servicio. En tal sentido, los costos ambientales estarán conformados tanto por los costos de gestión ambiental, licencias y permisos como por aquellos impactos negativos o alteraciones desfavorables al medio natural provocadas por una acción relacionada con la fabricación del producto en cuestión.

Cañizares (2015) refiere que los costos ambientales representan los costos de los materiales directos, mano de obra directa y los costos indirectos, incurridos en las actividades desarrolladas para disminuir o mitigar los impactos ambientales originados como resultado de la elaboración de un producto o la prestación de un servicio.

La revisión bibliográfica puede evidenciar que no existe una definición estándar de costos ambientales, aunque permiten resaltar la necesidad de la identificación y utilización de los costos ambientales en el proceso de gestión de las empresas. Este aspecto es un problema de la contabilidad de gestión ambiental, dado que se carece de una definición estándar de costo ambiental, no se monitorean de forma sistemática, ni se reconocen como parte intrínseca a los procesos y productos.

En este sentido tomando como referencia el enfoque tradicional de los costos ocultos desarrollados por Savall (Linares & Suárez, 2017), los costos medioambientales serían visibles cuando cumplan tres características fundamentales; un nombre, una medida y un sistema de control continuo. Para ello la clasificación de los mismo resultan el primer paso para su

reconocimiento. El segundo paso estaría en función de cómo medirlos y por último como evaluarlos y controlarlos de manera sistémica que sustente la toma de decisiones hacia las acciones y buenas prácticas medioambientales.

La Sociedad Española de Contabilidad y Administración (AECA,1996) plantea que se pueden clasificar atendiendo a la recurrencia o no de los costos, partiendo de la incorporación del recurso al proceso del que se trate. Esta permite analizar los costos derivados de la gestión del producto. Identifica así dos tipos de costos. Uno de ellos son los costos recurrentes a los derivados de un plan de gestión medioambiental, la adecuación tecnológica medioambiental, la gestión de residuos, emisiones y vertidos, la gestión del producto y las exigencias administrativas. Por otra parte, se identifican como costos no recurrentes a los derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental, las inversiones e instalaciones, la interrupción en el proceso, los accidentes y la mejora de la imagen medioambiental de la empresa.

Otra clasificación de los mismos la ofrece Mowen & Hansen (2011), el cual los clasifican en cuatro categorías (Cuadro 1)

<b>Clasificación</b>	<b>Descripción</b>
Costos de prevención ambiental	Aquellas actividades que se llevan a cabo para prevenir la producción de contaminantes o residuos que pudieran ocasionar daños al ambiente.
Costos de la detección ambiental	Son aquellos costos de las actividades que se han ejecutado para determinar si los productos, los procesos y otras actividades dentro de la empresa están en cumplimiento con los estándares ambientales apropiados. Básicamente estos estándares se refieren a las leyes por parte de los gobiernos, las normas voluntarias (ISO 14000), las políticas ambientales desarrolladas por la administración.
Costos de fallas ambientales internas:	Son los costos en los que se incurrieron debido a que las actividades desempeñadas produjeron contaminantes y residuos pero que no se han descargado al ambiente. Éstos tienen como objetivos asegurar que los contaminantes y los residuos producidos no se liberen hacia el ambiente y reducir el nivel de contaminantes liberados hasta una cantidad que cumpla con los estándares ambientales.
Costos de las fallas ambientales externas:	Son aquellos costos de las actividades realizadas después de descargar los contaminantes y los residuos hacia el ambiente. Éstos se dividen en: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Costos de las fallas externas realizados, que son los costos que la empresa lleva a cabo y que paga como, por ejemplo, la limpieza de un lago contaminado.</li> <li>• Costos de las fallas externas no realizados (sociales), son los costos ocasionados por la empresa, pero éstos suceden y se pagan por partes externas a la misma. Se dividen en los que resultan de la degradación ambiental y los que están asociados con el impacto adverso sobre la propiedad o el bienestar de los individuos.</li> </ul>

*Cuadro 3: Revisión teórica sobre CGA y costos ambientales aplicados al sector turístico  
Fuente: Elaboración propia*

La clasificación ofrecida por Mowen & Hansen (2011) ofrece un contexto para identificar los costos a partir de los pagos ejecutados en las diferentes actividades que realizan las empresas en su relación con el medioambiente. En tanto las ofrecidas por la AECA (1996) permiten además agruparlos por la regularidad por la que se incurren en los mismos, dígase de manera recurrente o no. Por consiguiente, se puede considerar que ambas no son excluyentes y que en dependencia de los niveles de información medioambiental con que cuente la empresa se podrán utilizar indistintamente o una combinación de ellas.

Cañizares (2015) asume como criterio la denominación de costos y gastos ambientales según la Ley 81 del Medio Ambiente (1997), teniendo en cuenta que la bibliografía sobre el tema evidencia la referencia de dos términos con un mismo objetivo, ambiente y medio ambiente, utilizados desde la contabilidad ambiental para definir costos y gastos. Sin embargo, en la normativa cubana más reciente NEC No. 11 (2019), se utiliza el término contabilidad medioambiental para definir los costos, gastos, ingresos, actividades e impactos, asociados a las actuaciones de las entidades con el medioambiente.

Por otra parte, NEC No. 12 (2019) define a los costos como el gasto económico que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio, el valor monetario de los consumos de todo tipo, que supone el ejercicio de una actividad económica destinada a la producción de un bien, servicio o actividad. Expresa la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para alcanzar un cierto volumen de producción o prestación de servicio con una determinada calidad. Refiere a su vez que el concepto de gasto es más amplio y refleja el consumo de cualquier recurso durante un período de tiempo, con independencia de su destino dentro de la entidad; por ello comúnmente se afirma que “el costo antes de ser costo fue gasto”. Finalmente identifica a los gastos medioambientales y remite su definición a lo establecido en la NEC No. 11 Contabilidad Medioambiental (2019). Resaltar que en la normativa contable cubana se utiliza este término para referirse a la Contabilidad de Gestión Ambiental (CGA).

Desde la perspectiva medioambiental define entonces a los gastos medioambientales como los importes devengados asociados a las actividades medioambientales y estas, a su vez, como toda operación cuyo propósito principal es prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente. De igual manera presenta un conjunto de definiciones a tener en cuenta en la gestión ambiental empresarial.

Relacionado con el sector de viajes Forbes (2019) afirma que, dentro de las cuatro tendencias, los clientes buscarán cada vez más experiencias en hoteles sostenibles. Es por ello que es necesario considerar los elementos de gastos como costos pues influyen en los atributos que buscan el turista del siglo XXI y son recuperados ante la decisión de compra de elegir un hotel sostenible que ostenta una certificación medioambiental reconocida por las autoridades ambientales (citado en Alcober, 2019).

A partir de la revisión realizada, se recomienda utilizar la denominación costos medioambientales en tanto asume estos como los gastos medioambientales derivados de las actividades medioambientales en el uso y conservación de los recursos, teniendo en cuenta la relación de dependencia entre el medioambiente y la prestación de servicios turísticos. Los costos medioambientales se convierten entonces en un concepto fundamental al momento de dimensionar la compleja realidad contemporánea desde el ámbito contable, ya que permiten relacionar la interacción entre las empresas y el medio ambiente, impulsando soluciones a las necesidades actuales de información y permitiendo proyectarse hacia las necesidades futuras, específicamente ofrecen datos para el cálculo de indicadores medioambientales que permitan evaluar el desempeño de las entidades en función de estos.

### **Pautas para la incorporación de la CGA en entidades de alojamiento turístico.**

Una vez realizada la sistematización de los referentes teóricos, se pueden establecer a partir del análisis las siguientes pautas para la introducción de la CGA en entidades hoteleras:

1. Reconocer la CGA como herramienta fundamental para las entidades de alojamiento turístico en pos de incorporar criterios de sostenibilidad en su gestión.
2. Adoptar, a partir de las normas específicas de contabilidad para su registro, partiendo del reconocimiento de los costos como guía para adoptar las normas específicas para el registro e identificación de los costos medioambientales.
3. Adoptar la clasificación de los costos medioambientales a partir de los establecidos por Mowen & Hansen (2011) tomando como información para su cálculo, la información contenida en las partidas de gastos empleadas en la contabilidad tradicional.
4. Vincular las clasificaciones de los costos en el diseño y cálculo en los indicadores de gestión medioambiental para el control y la toma de decisiones, que tengan como base los indicadores de gestión ambiental y de comportamiento ambiental.

## **CONCLUSIONES**

La brecha de conocimiento identificada en la bibliografía consultada sobre la Contabilidad de Gestión Ambiental radica en el tratamiento de los costos medioambientales, en tanto cada autor los define según el campo de la investigación, sus clasificaciones están en correspondencia a los mismos y no se alcanza un registro sistemático de estos en procesos, productos o servicios. En el estado del arte del tema se distinguen dos períodos en el estudio de la CGA en Cuba en cuya trayectoria se evidencia un avance en la implementación y validación de propuestas metodológicas y se logra un salto cualitativo al aprobar las Normas Específicas de Contabilidad No. 11 y 12 que reconocen la contabilidad de gestión y la Contabilidad de Gestión Medioambiental en particular, con el consecuente reconocimiento de los costos medioambientales.

En las investigaciones consultadas se demuestra que no existe una estandarización de procedimientos y técnicas para la cuantificación de los costos medioambientales en las entidades, que en el caso del sector turístico cubano es poco el camino transitado. Sin embargo, se pueden identificar algunos aportes en las mismas. En el orden práctico existe una necesidad de que las entidades de alojamiento turístico apliquen un procedimiento que les permita identificar los costos medioambientales de su gestión, a partir del sistema contable actual y las partidas de gastos que se utilizan para registrar los recursos monetarios utilizados en las actividades que contribuyen a la protección y uso sostenible de los recursos. Se puede afirmar que la CGA ofrece un marco metodológico para introducir buenas prácticas de gestión medioambiental en término de sostenibilidad a través de pautas para clasificar y visibilizar los costos medioambientales en las entidades de alojamiento turístico.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- Alcober, R. (2019). Evaluación del procedimiento para la medición de costos ambientales asociados al recurso agua en el hotel Sevilla. Tesis en opción al título de Licenciado en Turismo. Facultad de Turismo, Universidad de La Habana, La Habana
- Albuerne, M. & Venero, N. (2017) “La contabilidad y la actividad medio ambiental de la industria ronera en Cuba: caso de estudio empresa mixta Havana Club International S.A-Ronera San José”. *Contabilidad y Negocios* 12 (24). <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201702.001>
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA. (1996). *Contabilidad de Gestión Medioambiental. Principios de contabilidad de Gestión*. Documento N° 13, AECA, Madrid.

- Organización Internacional de Normalización. (2015). *Norma Internacional ISO 14001. Sistema de gestión ambiental- Requisitos con orientación para su uso*. Ginebra, Suiza.
- Feria, Y. (2012). “Evaluación ambiental en la Sucursal EMPRESTUR S.A. de aseguramiento”. *Trabajo de Diploma en opción al título de Licenciado en Turismo*. Facultad de Turismo, La Habana.
- Paula, L. (2011). “Factores de Riesgos Medioambientales de la actividad turística en el destino Playas del Este y su relación con la contabilidad medioambiental”. *Tesis en opción al título de licenciado en turismo*. Facultad de Turismo, La Habana.
- Pérez, Y. (2013). “Vulnerabilidad de las instalaciones turísticas del malecón Habanero ante los peligros naturales que afectan el área”. *Tesis en opción al título de licenciado en turismo*. Facultad de Turismo, La Habana.
- Vargas, T. (2013). “Modelo de Gestión de la capacitación orientado al desarrollo de competencias para el turismo sostenible en el ámbito local, con enfoque de organización que aprende”. *Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas*. Universidad de Pinar del Río, Pinar del Río.
- Magadán, M. & Rivas, J. (2008) *Planificación y gestión sostenible del turismo*. Septem Ediciones, ISBN: 978-84-96491-94-6, Asturias.
- Martín, R. (2015). *Principios, Organización y Práctica del Turismo*. Editorial Félix Varela, La Habana.
- Maura, A. y Febles, J. (2018) “Una aproximación a los costos ambientales en los suelos ferralíticos rojos para el logro de la sostenibilidad” *Cofin Habana*, 12. (1), [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2073-60612018000100013](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000100013)
- Pérez, M. (2014). “Aplicación de un Modelo de Gestión Ambiental Sostenible con Enfoque a Procesos en el Hotel Meliá Cohíba”. *Tesis en Opción al Título de Máster Gestión Turística*. Facultad de Turismo, La Habana.
- Becerra, K. (2010). “¿Cómo calcular los Costos Medioambientales? Caso: Empresa Gráfica de Cienfuegos.” *Revista Retos* 13 (1). [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2306-91552019000100170](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2306-91552019000100170)
- Bart V., Monroy, N., & Saer, A. (2008). *Producción Más Limpia. Paradigma de gestión ambiental*. Editorial Universidad de los Andes, Los Andes.
- Mowen, M., & Hansen, D. (2011). *Administración de costos. Contabilidad y Control. Sexta Edición*. Cengage Learning, Ciudad de Mexico.
- Forbes. (2019). “The Four Biggest Travel Trends for 2020”. <https://www.forbes.com/sites/alexandratalty/2020/12/31/the-four-biggest-travel-trends-for-2020>

- Llul, A. (2001). "Contabilidad Medioambiental y Desarrollo Sostenible en el Sector Turístico." *Tesis Doctoral*. Universidad de las Islas Baleares, Islas Baleares.
- Antúnez, A. y Domingos, J. (2013) "El control ambiental, un servicio público para el desarrollo local como política estatal para el desarrollo sostenible Nómadas." *Revista Crítica de Ciencias Sociales*. <https://revistas.ucm.es/index.php/NOMA/article/view/42915>
- Azze, A., & Ochoa, M. (2017). La gestión ambiental del turismo de naturaleza en la Villa Mirador de Mayabe, Cuba. *Revista Interamericana de Ambiente y Turismo*. 13 (2) pp. 52-67.
- Becerra, K., Gómez, E., & Pérez, G. (2011) ¿Cómo calcular los Costos Medioambientales? Caso: Empresa Gráfica de Cienfuegos. *Revista Científica "Visión de Futuro"*. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=357935478001>
- Brito, X. (2018). *Los costos medioambientales en la gestión de la sostenibilidad de los recursos naturales en la Empresa Eléctrica de Holguín*. [Tesis en Opción al título de Licenciada en Contabilidad y Finanzas] Universidad de Holguín.
- Carrillo, S. (2010) "La contabilidad medioambiental: perspectiva de su desarrollo en el sector turístico cubano." *Revista Turismo y Desarrollo Local*, 3(8). <https://www.eumed.net/rev/turydes/08/stcr.htm> (10/5/2023)
- Cañizares, M. (2015). *Procedimiento para cuantificar los costos de las actividades ambientales en la gestión de sostenibilidad del recurso agua potable*. [Tesis presentada en opción al grado científico de doctor en Doctor en Ciencias Contables y Financieras] Universidad de la Habana.
- Cañizares, M. & Martín, M. (2016). Procedimiento para cuantificar los costos de las actividades ambientales en la gestión de sostenibilidad del recurso agua potable. *Cofin Habana*, 10 (2), pp.160-183.
- Del Toro, J., Reyes, A. & Lichilín, Y. (2009) *Una presentación necesaria: Las normas contables en Cuba y el impacto de las tecnologías*. [Acta de Conferencia] III Taller Internacional de Administración Financiera 2009. La Habana, Cuba. [https://www.researchgate.net/publication/305653899\\_Una\\_presentacion\\_necesaria\\_Las\\_normas\\_contables\\_en\\_Cuba\\_y\\_el\\_impacto\\_de\\_las\\_tecnologias](https://www.researchgate.net/publication/305653899_Una_presentacion_necesaria_Las_normas_contables_en_Cuba_y_el_impacto_de_las_tecnologias)
- González, M. (2014); *Gestión integrada de impactos ambientales del turismo. El caso de Cuba*. Universidad Autónoma de Ciudad de Juárez, México.
- Isacc, D. & Cañizares, M. (2018) "¿Cómo vincular la información que brinda la contabilidad de gestión ambiental con los proyectos de inversión?" *Revista Científica de Contabilidad: Apuntes contables*, 23. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/5838>

- Linares, M. & Suárez, Y. (2017) “Los costos ambientales: un análisis de la producción científica en el periodo 1977-2016 y una revisión de herramientas y teorías subyacentes.” *Criterio Libre* 15 (27), doi: 10.18041/1900-0642/criteriolibre.2017v15n27.1721
- López, L. & Vargas, E. (2014); *Gestão Ambiental Empresarial: um estudo comparativo de hotéis em Cancun, México E Varadero, Cuba. Visão e Ação* 16(1) pp.61
- López, L. (2019) “La Contabilidad De Gestión Ambiental como herramienta para generar Sostenibilidad Empresarial” *Revista INV. & NEG.* 12 (19), ISSN online 2521-2737. (10/5/2023)
- Maresma, Y. (2016). Contabilidad de costos ambientales en la industria cárnica, recomendaciones para su desarrollo. *Ciencias Holguín*, 22 (3), pp. 1-14. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=181546432001>.
- Martínez, D., Cañizares, M. & López, H. (2017) La educación ambiental en la carrera Contabilidad y Finanzas *Cofin Habana*, 12(2), pp.33-45. <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v11n2/cofin03217.pdf>
- Morales, O. (2018). *Propuesta de un procedimiento para el análisis de los costos ambientales del Hotel Clásico Inglaterra*. [Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Turismo] Facultad de Turismo, Universidad de La Habana.
- Murphy, P. (2005) *Tourism and sustainable development*. W.F. Theobald, Oxford
- Nogueiras, A. (2018) *Propuesta de indicadores para la medición de los costos ambientales derivados de la gestión empresarial del Hotel ROC Presidente*. [Trabajo de Diploma en opción al Título de Licenciado en Turismo] Facultad de Turismo, Universidad de La Habana.
- Organización Mundial de Turismo OMT (2020). “Concepto de desarrollo sostenible”. <https://www.unwto.org/es/desarrollo-sostenible>
- Palma, G. & Cañizares, M. (2018) La contabilidad ambiental como herramienta de gestión para el turismo sostenible. *Cofin Habana* 12(1), pp.124-146.
- Pelegrín, A., Reyes, M., & Campos, S. (2010). *Modelo de costos ambientales para empresas turísticas. Experiencias en Cuba y México*. [Ponencia] Foro Virtual de Contabilidad ambiental y Social CECONTA. Camagüey, Cuba. [https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T\\_PelegrinMesa\\_Modelo\\_costos\\_ambientales\\_empresas\\_turisticas.pdf](https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_PelegrinMesa_Modelo_costos_ambientales_empresas_turisticas.pdf)
- Pelegrín, A. & Lamorú, P (2011) “Reflexiones acerca del grado de avances de la contabilidad medioambiental en Cuba”. *Revista Cofin Habana*, 5(1), 1-10. <https://revistas.uh.cu/cofinhab/article/view/1679>

- Planas, Y., del Toro J. & Llechú, M. (2011). “Relevancia para efectos contables en Cuba, una mirada a la norma cubana”. *Confin Habana*, 5(2). <https://revistas.uh.cu/cofinhab/article/view/1678>
- Prieto, A. (2013) “Plan de acciones para contribuir a la gestión ambiental del hotel Sol Club Guillermo”. *Trabajo de Diploma en opción al título de Licenciatura en Turismo*. Universidad Central Marta Abreus de Las Villas, Villa Clara.
- Robert, M. (2019) “Sostenibilidad con un enfoque a procesos: evaluación para el Centro Histórico de La Habana”. *Tesis en Opción al Grado de Doctor en Ciencias Económicas*. Universidad de La Habana, La Habana.
- Salas, H. & De la Cruz, A. (2019), Procedimiento para la identificación de los gastos medioambientales en la Sucursal CIMEX Guantánamo. *Revista Cubana de Finanzas y Precios*. 3(4), <https://core.ac.uk/download/pdf/327102404.pdf>
- Solovida, G. & Latan, H. (2021). “Achieving triple bottom line performance: highlighting the role of social capabilities and environmental management accounting”. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 32(3) <https://doi.org/10.1108/MEQ-09-2020-0202>
- Torres, L. (2016) “Propuesta de esquema metodológico para la evaluación de la sostenibilidad del desarrollo turístico de destinos caso La Habana”. *Tesis en opción al Grado Científico de Doctor en Ciencias Económicas*. Universidad de La Habana, La Habana.
- Walsh, D., Obst, C., Meadows, P., Muradzikwa, P. & Eigenraam, M. (2018) “Accounting for liabilities related to ecosystem degradation”. *Ecosystem Health and Sustainability*, 4(11), <https://doi.org/10.1080/20964129.2018.1544837>