



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES EN LAS
PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL SECTOR TURÍSTICO DEL
MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA**

Autor: Monsalve R., Merilin Liliana
Tutor: Prof. Luis Quintero

Mérida, Marzo 2016

c.c Reconocimiento



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES EN LAS
PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL SECTOR TURÍSTICO DEL
MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA**

**Trabajo de Grado para optar al título de Magister Scientiarum en
Ciencias Contables**

Autor: Monsalve R., Merilin Liliana
Tutor: Prof. Luis Quintero

Mérida, Marzo 2016

c.c Reconocimiento

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado principalmente a Dios, quien siempre ha sido mi protector y mi guía,

A mi madre quien con su amor y sus consejos ha hecho de mí una mejor persona cada día.

A mi esposo por su comprensión y apoyo brindado incondicionalmente.

A mi hermosa hija por tenerme paciencia durante toda la carrera y la investigación.

A ellos infinitas gracias les dedico mi trabajo.

www.bdigital.ula.ve

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento es todo a mi Dios:

A él que pude culminar con éxito mi maestría gracias por tus infinitas bendiciones,

A mi madre Elvia quien día a día está allí para mí, con su apoyo y consejos,

A mi esposo Marco y mi hija Giulia que son mi bendición,

A mis hermanos Paula y Jonás por su apoyo desde que comencé mi carrera,

A la Universidad de los Andes por concederme otro logro profesional,

A mi Tutor académico Luis Quintero por ser mi guía durante toda mi investigación.

www.bdigital.ula.ve

INDICE

DEDICATORIA	pp. iii
AGRADECIMIENTO	iv
ÍNDICE GENERAL	v
LISTA DE CUADROS	viii
LISTA DE GRÁFICOS	ix
LISTA DE FIGURAS	x
LISTA DE ABREVIATURAS	xi
RESUMEN	xiii
INTRODUCCIÓN	1

CAPÍTULOS

I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema	3
1.2 Objetivos de la Investigación	14
1.2.1 Objetivo General	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 Justificación de la Investigación	14
1.4 Delimitación de la Investigación	16

II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes de la Investigación	17
2.2 Bases Teóricas	23
2.2.1 Economía y el Medio Ambiente	23
2.2.2 Economía Ecológica	24
2.2.2.1 La Necesidad de Valorar los Espacios Naturales.	25
2.2.2.2 Funciones Económicas del Medio Ambiente.	26
2.2.2.3 Valor Económico del Medio Ambiente.	28
2.2.3 Pasivo Ambiental	33
2.2.4 Identificación de los Costos Ambientales	37
2.2.4.1 Clasificación de costos ambientales	39
2.2.5 Costos de Mitigación	41
2.2.6 El Papel Convencional de la Contabilidad	41

	pp.
2.2.6.1 La Contabilidad como Sistema de Información Económica	43
2.2.7 Información Financiera. Marco Conceptual	45
2.2.7.1 Objetivos de la Información Financiera	46
2.2.7.2 Hipótesis Fundamentales de la Información Financiera.	47
2.2.7.3 Características Cualitativas de la Información Financiera.	48
2.2.7.4 Elementos de los Estados Financieros	51
2.2.7.5 Reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros	53
2.2.8 Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. (NIC 37).	53
2.2.9 Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)	57
2.2.10 Método para Estimar Valoración Económica de los Recursos Medioambientales	59
2.2.10.1 Métodos de Valoración	60
2.2.10.2 Normalización para la Internalización de los Costos Medioambientales	62
2.2.11 Externalidades Relacionadas con el Sector Turístico	73
2.2.11.1 Contexto del Mercado Turístico	74
2.2.11.2 Mercado y Mercado Turístico	75
2.2.11.3 Internalización de los Costos Medioambientales en el Mercado Turístico	77
2.2.11.4 Modelos de Contabilidad Ambiental para el Turismo	82
2.2.12 Bases Legales	84
2.2.13 Términos Básicos	86

III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Investigación	97
3.2 Diseño de la Investigación	98
3.3 Población y Muestra	100
3.3.1 Población	100

		pp.
	3.3.2 Muestra	101
	3.4 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	102
	3.5 Validez y Confiabilidad del Instrumento	108
	3.6 Técnicas de Procesamiento y Análisis de los Resultados	109
	3.7 Fases de la Investigación	110
	3.8 Sistema de Variables	110
IV	ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	111
	4.1 Resultados Reportados por las Encuesta Aplicadas a los Gerentes	112
	4.2 Resultados Reportados por las Encuesta Aplicadas a los Contadores	132
	4.3 Conclusiones del Diagnóstico	144
V	UNA APROXIMACIÓN A LOS MÉTODOS Y SUGERENCIAS PARA LA GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES DE LAS PYMES EN EL SECTOR TURISMO	148
	5.1 Mapa Estratégico	150
	5.2 Área estratégica	165
	5.3 Directrices Estratégicas	168
	5.3.1 Estructura de las Etapas en Fases	171
	5.3.2 Gestión de los pasivos Ambientales	175
VI	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
	6.1 Conclusiones	193
	6.2 Recomendaciones	195
	Referencias Bibliográficas	196
	Referencias Electrónicas	207
	Anexos	208

LISTA DE CUADROS

CUADRO		pp.
1	Clasificación de costos ambientales	40
2	Definición de las variables	107
3	Operacionalización de las variables	108
4	Indicador: Investigación de los Pasivos Ambientales	112
5	Indicador: Conocimiento sobre la Generación de Pasivos Ambientales	113
6	Indicador: Causas de no investigar los Pasivos Ambientales	115
7	Indicador: Cantidad de Desechos Sólidos Generados	116
8	Indicador: Estrategia de Manejo Desechos Sólidos	117
9	Indicador: Consumo de agua por parte de los Clientes	119
10	Indicador: Medidas tomadas para los desperdicios de agua	120
11	Indicador: Características de los insumos	121
12	Indicador: Ahorro energético	123
13	Indicador: Incorporación de los Pasivos Ambientales en los Estados Financieros	124
14	Indicador: Incorporación de los Pasivos Ambientales en los Estados Financieros	125
15	Indicador: Conocimiento de la Normativa Legal	126
16	Indicador: Formación a los empleados	127
17	Indicador: Conservación y Protección del Medio Ambiente	128
18	Indicador: Medidas para daños al medio ambiente	130
19	Indicador: Percepción sobre los Pasivos Ambientales	131
20	Indicador: Actividad como Contador en la Empresa	133
21	Indicador: Tiempo Trabajando en la Empresa	134
22	Indicador: Finalidad de la Contabilidad en la Empresa	135
23	Indicador: Conocimiento sobre la Normativa Legal	136
24	Indicador: Conocimiento sobre la Contaminación Ambiental	137
25	Indicador: Conocimiento sobre la Generación de Pasivos Ambientales	138
26	Indicador: Pasivos Ambientales Generados por la Empresa	139
27	Indicador: Reconocimiento de los Pasivos Ambientales en la Contabilidad	140
28	Indicador: Causas de no Reconocer los Pasivos Ambientales en la Contabilidad	141
29	Indicador: Inclusión de los Pasivos Ambientales en la	

	Información Financiera	142
30	Indicador: Inclusión de los Pasivos Ambientales en la Información Financiera	143
31	Taller N° 1.	173
32	Empresas sustentables degradadoras del medio ambiente.	175
33	Clasificación de costos ambientales.	178
34	Revisión y mejora de la Gestión ambiental.	179
35	Taller N° 2.	190
36	Taller N° 3.	192

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO		pp.
1	Pregunta N° 1	113
2	Pregunta N° 2	114
3	Pregunta N°2 .1.	115
4	Pregunta N°3	116
5	Pregunta N°4	118
6	Pregunta N°5	119
7	Pregunta N°6	121
8	Pregunta N°7	122
9	Pregunta N°8	123
10	Pregunta N°9	124
11	Pregunta N°9.1	125
12	Pregunta N°10	126
13	Pregunta N°11	127
14	Pregunta N°12	129
15	Pregunta N°13	130
16	Pregunta N°14	132
17	Pregunta N°1	133
18	Pregunta N°2	134
19	Pregunta N°3	135
20	Pregunta N°4	136
21	Pregunta N°5	137
22	Pregunta N°6	138
23	Pregunta N°7	139
24	Pregunta N°8	141
25	Pregunta N°8.1	142
26	Pregunta N°9	143
27	Pregunta N°10	144
28	Mapa Estratégico aproximación a los métodos y sugerencias para la Gestión Contable de los Pasivos Ambientales de las PYMES en el sector turismo	150
29	Pago por Servicios Ambientales	157
30	Componentes del Valor económico total	163
31	Directrices Estratégicas	168
32	Tratamiento de los métodos y sugerencia para la Gestión Contable de los Pasivos Ambientales	174

LISTA DE FIGURAS

FIGURA		pp.
1	Tipología del Valor Económico Total	30
2	Métodos de valoración de bienes ambientales.	63
3	Costo del Viaje	66
4	Información a revelar en los Estados Financieros	184
5	Árbol de decisión	

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE SÍMBOLOS Y ABREVIATURAS

FASB	Emerging Issues Task Force del Financial Accounting Standards Board
SEC	La Securities Exchange Commission
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
CICA	Institute of Chartered Accountants
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
EMAS	Eco Management and Audit Scheme, (Comunidades Europeas. Consejo y Parlamento, 2001).
GRI	Global Reporting Initiative
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
PNUMA	Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente
ISAR	Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes
ISO	International Standard Organization
IFAC	Federación Internacional de Contadores
FCCPV	Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
DPC	Declaraciones de Principios de Contabilidad
PT	Publicaciones Técnicas
VEN-NIF	Normas de Información Financiera Venezolanas
BA VEN-NIF	Boletines de Aplicación o Adopción
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standing Committee
ODG	Observatorio de la Deuda en la Globalización
ALIARSE	Alianza por la Responsabilidad Social Empresarial en México
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PNUMA	Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente
OCDE	Organización de Cooperación Desarrollo Económico
UE	Unión Europea

EPA	Environmental Protection Agency
SENCAMER	Servicio Autónomo Nacional de Normalización, Calidad, Metrología y Reglamentos Técnicos
IFAC	Federación Internacional de Contado
MINTUR	Ministerio del Poder Popular para el Turismo
OMT	Organización Mundial del Turismo
RACDA	Registro de Actividades Capaces de Degradar el Ambiente

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES

**GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES EN LAS
PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL SECTOR TURÍSTICO DEL
MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA**

Autor: Monsalve R., Merilin L.

Tutor: Prof. Luis Quintero

Fecha: Marzo 2016

RESUMEN

En la internalización de las externalidades clásicas de la contabilidad, entre ellos los pasivos ambientales; no hay un método contable único ni lo suficientemente objetivo y comprobable que permita cuantificarlos y registrarlos dentro de los informes financieros, porque aun la experiencia acumulada es poca a pesar que la problemática ambiental es de magnitudes exorbitantes y apremia su masiva implementación. En principio, la identificación de los pasivos ambientales y los potenciales focos de daño ambiental, su valoración y registro, representan dificultades por el aspecto intangible del valor monetario de los recursos naturales. Es por ello que la autora se propuso Analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida, a partir de los métodos de valoración que existen. Metodológicamente, la investigación realizada es de diseño mixto y de tipo descriptiva; se utilizó un muestreo aleatorio, seleccionándose a (21) PYMES, la información se recabó a través de dos informantes claves en cada PYME un gerente y un contador. Se aplicó un cuestionario a cada informante, al gerente (14) ítems y al contador (10), luego de recabar, organizar e interpretar los resultados, la autora concluyó que las PYMES admiten los daños ambientales que ocasionan, sin embargo omiten en sus estados financieros el reconocimiento de sus provisiones o revelación de sus pasivos contingentes, así mismo, desconocen sus obligaciones legales y no establecen obligaciones implícitas con el medio ambiente.

Descriptor. Contabilidad, contabilidad ambiental, pasivo ambiental, estado financiero, métodos de valoración, Información Financiera, VEN NIF PYMES.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, valorar los recursos naturales ha sido una gran preocupación desde la visión de diferentes disciplinas; no obstante, las ciencias económicas y las ciencias contables son tal vez las áreas que mayor contribución teórica han hecho, así como también en cuanto a las herramientas para su instrumentación. De allí que los elementos teórico-metodológicos para dicha valoración, aún es poco unificada y masiva.

Cabe destacar, que es clara la relevancia que tiene el abordaje teórico del tema, por demás inherente y pertinente para la comprensión de las interrelaciones que de manera permanente se establecen entre lo empírico y la práctica. En este contexto, la investigación asumió gran parte del soporte teórico disponible sobre la identificación y valoración de los pasivos ambientales y los métodos de valoración existentes para cuantificarlos. Desde la contemplación del medioambiente y el ecosistema como base donde se emplazan actividades económicas y humanas, este tema se eleva en tanto en Venezuela prolifera la diversidad de ambientes naturales, aspecto que es fundamental contemplar.

En este marco de ideas, las pequeñas y medianas empresas del sector turismo del estado Mérida, pueden representar la caracterización de unidades de producción que, a pesar de realizar sus actividades en un espacio que les brinda un alto porcentaje de la materia prima (recursos naturales) sin costo monetario y que luego transforman para producir servicios turísticos para el disfrute de turista y el beneficio económico de la PYME, requiere del soporte, teórico pero sobre todo práctico, para iniciarse en asumir su responsabilidad ambiental, congruente con los potenciales impactos ambientales que sus operaciones pueden generar.

De esta manera, el propósito de la presente investigación es analizar los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida, a través de los métodos de valoración en el tratamiento contable de los pasivos ambientales, se realizó una investigación, documental y de campo, a nivel descriptivo, analizando una población de veintiún (21) PYMES del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida.

Los resultados de la investigación se presentan en este informe, dividido en cinco capítulos. El Capítulo I define y delimita la situación a resolver durante la investigación, para lo cual se plantean el problema y las interrogantes que dan origen a los objetivos de investigación, se justifica la importancia de realizar el estudio y se delimita la investigación. El Capítulo II da sustento teórico al problema de investigación; se referencian investigaciones previas que tienen relación con el tema, se exponen los argumentos de validez universal que son fuente de sustento teórico y se ofrece la justificación legal alrededor del problema planteado.

En el Capítulo III se detalló la forma cómo se realizó la investigación desde el punto de vista metodológico. El Capítulo IV presenta los resultados del trabajo de campo, los cuales son producto de los datos recabados que se procesaron y analizaron siguiendo un método analítico deductivo. Finalmente, en el Capítulo V, se presentan las conclusiones y recomendaciones que la autora realiza luego de haber completado el proceso investigativo.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

El elevado ritmo de crecimiento económico tras el final de la segunda guerra mundial, ha permitido un desarrollo sin precedentes de los niveles del consumo y de producción industrial en los países. En complemento han generado un alto costo, palpable en el deterioro medioambiental y el agotamiento de los recursos naturales, lo cual hace reflexionar sobre la sostenibilidad del modelo en el futuro.

De modo que, son muchas las actividades del hombre que han originado problemas ambientales, entre ellos: debilitamiento o agotamiento de la capa de ozono, calentamiento global, disminución y en casos pérdida total de especies o diversidad biológica, destrucción total del hábitat de importantes especies endémicas generando en algunas, alteración de rutas migratorias, lluvia ácida, proceso de desertificación de importantes espacios terrestres, escasez de recursos agroalimentarios con la derivación de incremento de la deuda del llamado tercer mundo, desigualdad social, desplazamientos de poblaciones étnicas con pérdida de cultura y pobreza, eliminación de barreras climáticas con el consiguiente traspaso de enfermedades a otras latitudes, contaminación del aire, sónica, del agua con el consiguiente agotamiento del recursos hídrico, entre otros.

En ese orden de ideas, las externalidades en su sentido más amplio estudia todos los efectos de la actividad económica ajenos al mercado y en

su sentido más estrecho los efectos ambientales de la actividad económica (Positivos y Negativos).

En este sentido, las externalidades negativas se presentan cuando el comportamiento de un agente, llámese consumidor o empresa, afecta el bienestar de otro agente sin que éste haya elegido la modificación, y sin que exista una contraprestación económica que lo compense. (Reyes, Galván y Aguiar, 2005).

En los dos últimos siglos, los niveles del impacto medioambientales reportados por organismos internacionales han revelado cifras y hechos inéditos en la historia del Planeta. Por ello, han incorporado el concepto de desarrollo sostenible "...como la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades". (Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. 1987; citado por Presidente del 65° Período de Sesiones – ONU. s.f., p.1)

De esta manera, el desarrollo sostenible ha emergido como el principio rector para el desarrollo mundial a largo plazo, atendiendo el logro del equilibrio de sus tres pilares: el desarrollo económico, el desarrollo social y la protección del medio ambiente.

El crecimiento y desarrollo industrial conjuntamente con el avance tecnológico de las empresas han contribuido en gran medida a la saturación y el deterioro del medio ambiente, ya que solo se ha previsto la utilización de recursos para la producción de bienes y servicios, sin considerar el desgaste de los recursos naturales y su capacidad de renovación.

Sin embargo, las empresas sin importar su tamaño, naturaleza u objetivos, se enfrentan a un nuevo reto, producir bienes y servicios con la calidad que demandan los clientes, además de satisfacer las expectativas de estos y de otras partes interesadas en lo que a medio ambiente se refiere, cumpliendo en primera línea con los parámetros establecidos para el cuidado

calidad - medio ambiente como premisa fundamental en los procesos productivos y servicios generados por ellas.

, la empresa no puede verse solo como un ente generador de bienes y servicios para satisfacer los gustos y preferencias de los consumidores, maximizar ganancias y reinvertir nuevamente. Su papel o función va más allá de ello, la empresa se encuentra inmersa en un entorno tan complejo que se deriva del aspecto económico, social, ambiental, político y cultural con el cual se establece una serie de interrelaciones indispensables para su buen funcionamiento, que se traduce en rentabilidad, crecimiento, supervivencia y permanencia.

Las mismas, conforman un proceso que se inicia con la obtención de materia prima que la naturaleza le provee y las cuales una vez que obtienen generan residuos, estableciendo flujos de entrada y salida que las conecta con el medio ambiente de manera ineludible.

En este escenario empresarial, surgen las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), como unidades productivas que dependiendo del país donde se encuentren poseen ciertas características que las distinguen del resto, tales como, tamaño, cantidad de trabajadores, capital y disponibilidad de recursos financieros, entre otras.

Asimismo el crecimiento de las PYMES en el mundo ha sido impulsado por la globalización, como consecuencia de la dinámica económica que se ha generado en las transacciones comerciales en los diferentes países. En Venezuela, se atribuye el crecimiento de la PYMES, entre otros factores, a la expansión demográfica, lo que demanda una mayor cantidad de bienes y servicios. (Escalante, 2010).

Específicamente en América Latina, según Saavedra y Hernández (2008) los principales aspectos que caracterizan a este tipo de organizaciones son: la conformación empresarial (representan en promedio el 99,12% del total de las empresas); la distribución sectorial (en promedio el 87% hace parte de los sectores comercio y servicios, mientras que sólo el

13% pertenece al sector manufactura); y la importancia económica de las PYMES (en promedio generan el 64,26% de empleos en los países de la región).

En este marco de ideas se puede decir que las PYMES, según Guajardo (2012) “Es una empresa con características distintivas, dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones” (p.20). Se puede decir que las pequeñas y medianas entidades son agentes con lógicas, culturas, intereses y un objetivo definido para el logro de sus metas.

Por otra parte en cuanto al sector turístico muchos países y gobiernos se enfocan incluso como área prioritaria, a fin de favorecer su crecimiento y elevados ingresos que favorezcan a todos. Para muchos países, la explotación del turismo representa casi o la totalidad de su Producto Interno Bruto (PIB), y el avance de la actividad ha sido y continúa siendo vertiginoso:

Hoy en día, el volumen de negocio del turismo iguala o incluso supera al de las exportaciones de petróleo, productos alimentarios o automóviles. El turismo se ha convertido en uno de los principales actores del comercio internacional, y representa al mismo tiempo una de las principales fuentes de ingresos de numerosos países en desarrollo. (...). (Organización Mundial del Turismo - OMT. 2014, p. 1)

La cita anterior permite ubicar en una posición relevante y competitiva a la actividad turística a nivel mundial. No obstante, el Organismo precitado agrega que la contribución del turismo al bienestar económico depende de la calidad y de las rentas que la actividad ofrezca, posicionándose en los mercados nacionales e internacionales cada vez más complejos, e insiste en que “...los países en desarrollo pueden beneficiarse especialmente del turismo sostenible (...)”. (OMT. 2014, p.1).

La observación de la OMT se basa en las evidencias de que la expansión general del turismo ha sido beneficiosa en términos económicos y

de empleo para muchos sectores relacionados, desde la construcción hasta la agricultura o las telecomunicaciones. Alrededor del mundo se han abierto al turismo numerosos nuevos destinos y han invertido en este sector, haciendo del mismo un factor clave de progreso socioeconómico mediante la obtención de ingresos por exportaciones, la creación de puestos de trabajo y de empresas y la ejecución de infraestructuras. Así, de acuerdo con las cifras que el Organismo provee para el año 2014, a nivel mundial, el turismo aportó el 9% del PIB, generó uno de cada once empleos y representó el 6% de las exportaciones mundiales.

Por su parte, Venezuela cuenta con un importante acervo de atractivo turístico dadas sus maravillosas riquezas naturales y, a pesar que aún tiene mucho potencial de desarrollo, esta actividad económica ha evolucionado positivamente como fuente de ingresos para el país. De acuerdo con las cifras que para el período acumulado enero-septiembre de 2013 muestra el Ministerio del Poder Popular para el Turismo (MINTUR, 2013), el turismo participó con un 3,81% en la economía, lo cual lo ubica en la posición diez del ranking de participación de las actividades económicas, por encima del transporte/almacenamiento y de la minería, entre otras. Además, su valor agregado creció un 4,9% versus el mismo período del año anterior, más acelerado que el del Producto Interno Bruto total país cuya variación fue de 1,42%.

Por su naturaleza y dinámica las PYMES del sector Turismo, provocan diversos impactos negativos de gran significancia, debido principalmente a un sobre dimensionamiento de esta actividad con respecto a la capacidad de carga que pueden soportar los atractivos turísticos en las zonas naturales del país, considerado sobre dimensionamiento de carga genera grandes cantidades de desechos o desperdicios que afectan de forma negativa el medio ambiente, asimismo, el uso exhaustivo de los recursos naturales requeridos para llevar a cabo la prestación de servicios, propenden la creación y propagación de daños al medio ambiente.

Frente a ello, todas las ramas de la ciencia han adelantado investigaciones para analizar los efectos de las actividades propias de la modernidad en el medio ambiente, derivando estudios sobre acciones paliativas factibles que coadyuven a minimizar los efectos de los procesos productivos; a esta realidad no escapan las ciencias contables. Las cuales buscan presentar modelos contables que den respuesta clara y precisa acerca de la realidad en los aspectos económicos, sociales, ambientales, psicológicos, entre otros. Lo anterior ha sido producto de múltiples reflexiones sobre la premisa, que el trabajo contable busca acercar la representación conceptual de la realidad, con la realidad misma, en cuanto a producción, distribución, uso y consumo de bienes y servicios escasos y no escasos, los cuales pueden ser monetarios y no monetarios.

Es por ello que la contabilidad, está sufriendo una continua transformación para poder satisfacer estas nuevas exigencias del entorno empresarial, que requiere la organización a una actuación respetuosa con el medio ambiente, en caso contrario, la empresa puede perder competitividad, e incluso en algunos casos, llegar a desaparecer por falta de una adecuada gestión medioambiental.

De allí que surja entonces la Contabilidad ambiental, expuesta por (Bravo (s/f) citado por Garrido 2006) como aquella orientada a descifrar las medidas de protección al medio ambiente, es decir, busca medir todos los recursos del capital natural comprometidos en el proceso productivo.

En este sentido, la incorporación de la contabilidad viene a suplir una necesidad en cuanto al reconocimiento, valoración, registro y divulgación de información financiera medioambiental en el ámbito de las cuentas anuales y del informe de gestión.

Mediante esta argumentación, a la contabilidad ambiental se le enfoca ahora desde un nuevo paradigma para la valoración y registro de los pasivos ambientales que puede coadyuvar a generar y comunicar información referida a los impactos medioambientales y que es necesaria para impulsar

la sostenibilidad, tomando principios enfocados en la contabilidad financiera, con una proyección externa; analizando sistemas de gestión y procedimientos de control internos para obtener la información necesaria. (Mantilla, Vergel y López, 2005)

La contabilización de los pasivos ambientales, los cuales son definidos por el Observatorio de la Deuda en la Globalización (ODG) (2002), como el “conjunto de daños ambientales, en términos de contaminación en cuanto al deterioro de los recursos naturales y los ecosistemas, producido por hechos imprevistos a lo largo de su historia, constituyendo un riesgo permanente y potencial para la salud, el ecosistema circundante y la propiedad, aun cuando ésta haya sido abandonada por el propietario y/o responsable”.

En cuanto a los costos ambientales, Epstein (2000) señala que:

Las compañías no tienen un sistema adecuado para identificar y medir los costos ambientales. En la mayoría de los casos no rastrean o acumulan de forma separadas costos y, por consiguiente, no conocen los costos ambientales corporativos o sus causas. Sin información exacta sobre esos costos, es imposible la administración efectiva. (p. 53)

Lo anterior denota la falta de interés y preocupación de muchas empresas que en la actualidad no toman en consideración los daños ambientales ocasionados al entorno y al medio ambiente producto de sus procesos productivos y/o prestación de servicios, así como tampoco en el registro de las operaciones que efectúan para su funcionamiento. Específicamente en el ámbito contable, las empresas no están registrando en su información financiera los pasivos ambientales como parte de sus obligaciones con el medio ambiente.

La responsabilidad social incluye obligaciones que están directamente relacionadas con el contacto que tiene la empresa con el medio interno y externo, es decir obligaciones ambientales.

Esta nueva forma de asumir el negocio, debe considerar seriamente realizar modificaciones en los sistemas contables, reconociendo los daños ambientales como una obligación contable derivada de la aplicación del proceso productivo o la prestación de servicio; por lo tanto, las PYMES deben asumir el compromiso de reflejar en sus informes contables la variable Pasivos Ambientales

Bajo estos términos, la Constitución de la República de Venezuela (CRBV) promulgada en el año 2000, en sus artículos 127,128 y 129 establece el preceptos que es un deber y un derecho, la preservación del ambiente.

El artículo 127 de la CRVB, señala el derecho y el deber de cada generación a proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. El artículo 128, reafirma que el Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable y el artículo 129, manifiesta expresamente las obligaciones que deben tener las empresas una vez que las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y sociocultural.

Asimismo, la Ley Orgánica del Ambiente (2006), establece las disposiciones y principios que rigen la gestión ambiental como derecho fundamental del Estado y la sociedad. La Ley Penal de Ambiente promulgada recientemente (2012) contempla un conjunto de normas y sanciones para todas aquellas personas naturales o jurídicas que cometan acciones que perjudiquen el equilibrio ecológico del país.

Por su parte, la Ley de Gestión de la Diversidad Biológica (2008), contempla los principios rectores de la Diversidad Biológica del país. Según el artículo 2 de ésta Ley, la Gestión de Diversidad Biológica comprende primordialmente la conservación, la preservación y el restablecimiento de los

equilibrios ecológicos que permitan al hombre y demás seres vivos convivir en armonía con su ambiente. Así mismo esta Ley en su artículo 6 y 7 establecen la obligatoriedad de cuantificar, valorar, cuantificar y contabilizar los elementos que afecten el ambiente

Finalmente, tomando en consideración que Mérida, es uno de los estados de Venezuela turístico por excelencia en el ámbito nacional y punto de referencia en el internacional, debido entre otros factores, a que posee recursos naturales bajo alguna categoría de manejo (parque nacional, reserva biológica, refugio de vida silvestre, etc.), se constituyen por sus atributos escénicos y biodiversidad en atractivos turísticos potenciales, el Páramo y la cadena de montañas que se dibujan a lo largo de la Sierra, de igual forma la cultura, los hechos históricos y otros elementos artificiales son cada día más frecuentados por ser atractivos que preservan casi intactos rasgos característicos de la sociedad emeritense. Quesada(2000:223).

Por tanto, la importancia de las PYMES del sector turismo en el estado Mérida es relevante, particularmente las que se ubican en el Municipio Libertador de la ciudad de Mérida, por ser este receptor de un importante número de turistas que llegan a visitar los atractivos que posee y los espacios que albergan características conservacionistas

Sin embargo todos esos recursos, se están viendo afectados por los impactos que se le pueden atribuir a la actividad turística, destacan según Ávila y Lugo (2004) aquellos tales como,

Sobreutilización del recurso agua, descarga de aguas residuales sin un previo tratamiento, la sobreutilización de la energía, problemas relacionados con el tratamiento de la basura, destrucción de monumentos históricos, contaminación del aire por el uso de vehículos, cambios en el paisaje para favorecer otras actividades recreativas, la falta de educación ambiental...(p. 78)

En relación a lo expuesto anteriormente, se puede decir que tanto a nivel de empresa como de los actores relacionados directamente e

indirectamente con los elementos naturales, y aunado a esto a la falta de responsabilidad social empresarial, pues a pesar de que se ha estipulado la necesidad de prevención al medio ambiente aún estos son los efectos perjudiciales.

Es importante señalar, que se ha venido observando en la ciudad de Mérida y más aún en el municipio Libertador, que existe un grave problema de contaminación debido a la gran cantidad de basura y desechos sólidos que se encuentran a lo largo y ancho de la ciudad de Mérida; y como lo ha expuesto Rosales (2013) esto es producto en primera instancia de:

problemas en cuanto a la disposición y recolección de la basura, a las malas políticas entre el gobierno local y regional, la falta de conciencia de los comerciantes, empresas, instituciones, organismos y PYMES prestadoras de servicios y la sociedad civil, ocasionando olores nauseabundos, cría de roedores, animales rastreros, insectos y por consiguiente contaminación ambiental y problemas de salud pública. (p. 81)

www.bdigital.ula.ve

Lo señalado en el párrafo precedente, obliga a que las PYMES del sector turismo reconozcan en su contabilidad los pasivos ambientales tomando como base los criterios obtenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera vigentes en Venezuela. Por tal motivo, se realizará un estudio con el fin de analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida. De lo planteado anteriormente se desprenden las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los pasivos ambientales generados por las PYMES del sector turístico ubicadas en el municipio Libertador del estado Mérida?

¿Cómo valoran los pasivos ambientales las PYMES del sector turístico ubicadas en el municipio Libertador del estado Mérida?

¿Cuál es la gestión aplicable para el tratamiento contable de los pasivos ambientales de las PYMES del sector turístico en el municipio Libertador del estado Mérida?

1.2 Objetivos de la Investigación

1.2.1 Objetivo General

Analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida.

1.2.2 Objetivos Específicos

Describir los pasivos ambientales generados en la prestación de servicios por las PYMES del sector turístico en el municipio Libertador del estado Mérida

Examinar los métodos de valoración utilizados en el reconocimiento y valoración de los pasivos ambientales en las PYMES del sector turístico ubicadas en el municipio Libertador del estado Mérida.

Definir la gestión aplicable para el tratamiento contable de los pasivos ambientales de la PYMES del sector turístico en el municipio Libertador del estado Mérida.

1.3 Justificación de la Investigación

Los pasivos ambientales actualmente son tema de discusión a nivel mundial, dado el acelerado deterioro que ha sufrido el ambiente por las acciones que ejerce el hombre sobre él, sin tomar en cuenta el desgaste y la

degradación de los recursos naturales. Por lo que la sociedad y las empresas deben tomar conciencia del daño que acarrea para la vida y supervivencia del planeta las intervenciones sin medida ni control de la naturaleza.

Debido a que todas las empresas, deben incluir en la información financiera las obligaciones contraídas con el medio ambiente y considerando, la importancia que ejerce la conservación de este en la vida del planeta y en la satisfacción del ser humano en necesidades y proveerle satisfactoriamente sobre un criterio de sustentabilidad, el presente trabajo genera una propuesta la gestión aplicable para el tratamiento contable de los pasivos ambientales de la PYMES del sector turístico en el municipio Libertador del estado Mérida.

Desde el punto de vista de las ciencias contables es relevante, considerando que la contabilidad ambiental puede generar y comunicar información que soporta la toma de decisiones por parte de las organizaciones, orientadas hacia la sostenibilidad y, para el presente caso, tales beneficios están relacionados con las pequeñas y medianas empresas del sector turístico.

Adicionalmente, se justifica desde el punto de vista conceptual, pues la contabilidad ambiental como línea de investigación posee proyección externa, lo cual coadyuva a la prosecución de los objetivos de la Maestría en Ciencias Contables a la cual se presenta este trabajo; debido a las necesidades propias del área del conocimiento sobre el medio ambiente. Por tanto, esta investigación aporta elementos de relevancia en cuanto a la descripción de la pasivos ambientales de las Pequeñas y Medianas empresas del sector turismo del Municipio Libertador, Estado Mérida.

Desde el punto de vista económico: todo nuevo conocimiento en el área de la contabilidad ambiental permite el mejoramiento en el largo plazo de una problemática de interés nacional y, especialmente, en beneficio de empresas del sector turístico del Estado Mérida.

En cuanto a lo social: los resultados de este estudio aportan al conocimiento, orientados al desarrollo sustentable de la actividad turística y por ende, brindan beneficios a los ciudadanos de la región y el país.

Finalmente, el estudio se justifica desde el punto de vista ambiental pues la generación de conocimiento científico en esta área supone la existencia de sistemas de gestión y procedimientos de control en las empresas en cuanto a sus pasivos ambientales; asimismo, tales conocimientos permiten avanzar en el reto medioambiental actual, el cual exige desarrollar investigaciones que equilibren las necesidades de información con lo normativo.

1.4 Delimitación de la Investigación

El presente estudio está encaminado en la línea de investigación de contabilidad y Ambiente. Teniendo como norte la orientación para la toma de conciencia, compromiso y responsabilidad ambiental desde el punto de vista contable, por parte de las empresas, su realización se circunscribirá en el sector de las PYMES del sector turismo en el Municipio Libertador del Estado Mérida.

Geográficamente la investigación está inmersa en el ámbito espacial del municipio Libertador del estado Mérida, particularmente en las PYMES del sector turismo, definiendo a las pequeñas y medianas empresas (PYMES) como unidad de estudio. Por tanto, la investigación permitirá conocer la existencia de los pasivos ambientales en la prestación de sus servicios o procesos productivos.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Según Ander-Egg Ezequiel (2009:13) en el marco teórico o referencial se expresan las proposiciones teóricas generales, las teorías específicas, los postulados, los supuestos, categorías y conceptos que han de servir de referencia para ordenar la masa de los hechos concernientes al problema o problemas que son motivo de estudio e investigación.

2.1. Antecedentes de la Investigación

En esta sección se exponen los trabajos realizados previamente relacionados con el tema y que sirven de apoyo para desarrollar la presente investigación. Por otra parte en Venezuela, de acuerdo a la revisión preliminar de trabajos de investigación, aun no se han desarrollado con carácter científico alguna que apunte hacia los objetivos de este estudio. Se incluyen aquí, las opiniones, conclusiones y recomendaciones realizadas por otros autores que han tratado la problemática en relación a los pasivos ambientales, las Normas internacionales de información financiera, y tratamiento contable de los pasivos ambientales, por lo tanto por las razones expuestas se han seleccionado como antecedentes fundamentales los siguientes.

En primer lugar se reseña el trabajo de investigación realizado por Rosales, Z (2013), realizó un trabajo de grado titulado “Los pasivos ambientales y las Normas Internacionales de Información Financiera en las PYMES Manufactureras del Municipio Libertador del Estado Mérida” para optar al título de Magister en Ciencias Contables en la Universidad de los Andes cuyo objetivo fue proponer una estructura de cuentas contables que

permitan incluir la valoración de los pasivos ambientales en los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas manufactureras del Municipio Libertador del Estado Mérida.

Se realizó una investigación mixta, es decir cuantitativa y cualitativa de tipo descriptiva, con diseño documental y de campo, obteniendo como resultado que los principales agentes de contaminación que se generan del proceso de producción de las PYMES encuestadas, son la emisión de desechos sólidos no contaminantes y la emisión de efluentes líquidos, la totalidad de los entrevistados desconocen los pasivos ambientales dentro de sus registros, es decir, existen normas contables en materia medioambiental específicamente además existe una falta de difusión y de uniformidad en las diversas normativas de adhesión voluntaria que se han emitido a nivel internacional, que tratan sobre registro y clasificación de costos, cuantificación de pasivos y emisión de informes medioambientales.

La relación con la presente investigación se refiere al estudio y análisis de incluir en los estados financieros los pasivos ambientales como una obligación que deben establecer las empresas, para que paguen los daños ocasionados al medio ambiente por las actividades realizadas dentro de sus proceso productivo o prestación de servicios.

Valderrama y Moreno (2012), titulada “Contabilidad de gestión ambiental en empresas constructoras: impacto y efectos de su uso”, con el objetivo de determinar el impacto del uso de la contabilidad de gestión ambiental en las empresas constructoras. A modo de conclusión, los autores señalaron que las empresas constructoras se ven positivamente influenciadas en lo económico al llevar registros contables verdes, por cuanto les permite identificar las partidas de carácter ambiental, pueden desarrollar la planificación para el apropiado desarrollo y aprovechamiento de los recursos en función de la obtención de lucro para la organización y contribuir con la resolución de problemas en el entorno.

El aporte con la presente investigación se relaciona en cuanto a la importancia de llevar las empresas en sus registros contables los pasivos ambientales, con la finalidad de planificar eficientemente cada etapa del proceso productivo para maximizar ganancias y minimizar riesgos ambientales y en algunos casos mitigar los impactos producidos.

Otro estudio encontrado es el de Chirinos, Rodríguez y Urdaneta (2012) sobre “Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela”. Este trabajo planteó como objetivo, analizar las normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela. Se realizó una investigación analítica, con diseño documental, obteniendo como resultado que en Venezuela no existen normas contables en materia medioambiental específicamente; se asume lo establecido de manera indirecta en las normas internacionales de información financiera (NIIF), en cuanto al reconocimiento de activos y provisiones medioambientales. Además, se evidencia una falta de difusión y de uniformidad en las diversas normativas de adhesión voluntaria que se han emitido a nivel internacional, que tratan sobre la determinación de indicadores de ecoeficiencia, registro y clasificación de costos, cuantificación de pasivos y emisión de informes medioambientales. La relación de importancia de este estudio en cuanto a la investigación propuesta, es que en él se proponen en las normativas contables, el tratamiento que debe darse a los diversos aspectos medioambientales, que pueden afectar la situación financiera de las empresas. Por lo cual, se realiza una revisión de los procesos de regulación contable a nivel nacional e internacional, posteriormente, se identifican los ámbitos de actuación de la contabilidad medioambiental y, se presenta un análisis de los principales aspectos medioambientales considerados por las normativas contables en los ámbitos de la contabilidad financiera y de gestión, centrando la atención

específicamente en la contabilidad de gestión medioambiental.; aspectos que se consideran en el tema.

Por otra parte Ascanio (2010), quien realizó el trabajo de grado titulado “Metodología para la identificación y tratamiento contable de los pasivos ambientales en la empresa industrial”, presentado como requisito parcial para optar al título de Magister Scientiarum en Finanzas en la Universidad Experimental de Guayana, Puerto Ordaz. La investigación fue realizada con el propósito de definir la forma en que se deben identificar y tratar contablemente los pasivos ambientales de las empresas industriales, para lo cual realizó una investigación documental de tipo descriptiva aplicada, basada en sus propias observaciones provenientes de la revisión documental y apoyada en la consulta de las opiniones de trece empresas industriales de Ciudad Guayana las cuales complementó.

A partir de los resultados obtenidos, la autora concluyó que a través de la información interna financiera, las empresas podrán informar sobre la materia medioambiental en sus procesos productivos en diferentes vertientes: financiera, cuantitativa y cualitativa, de forma que los clientes internos y externos puedan observar y analizar el patrimonio así como los resultados de la organización considerando las variables medioambientales que favorecerá la toma de decisiones al respecto. Igualmente, Ascanio (2010) concluyó que existe dificultad para incorporar los pasivos ambientales, sobre todo en la cuantificación y medición; sin embargo esto no genera obstáculos para que esta información tenga cabida en dichos estados financieros (balances, estado de desempeño, notas revelatorias, informes de gestión) o incluso en los informes de auditoría ambiental.

Esta investigación, muestra claramente la correspondencia con la presente en cuanto a la relación que reviste el registro de los pasivos ambientales, desde el punto de vista económico, financiero y contable con la planificación, organización, supervisión y control de la empresa, así como, las

empresas a través de la valoración de los pasivos ambientales pueden informar sobre la materia medioambiental en sus procesos productivos así como la relación beneficio costo de la misma.

Como último antecedente a nivel nacional, se refiere a González (2006) trata los pasivos ambientales en su investigación denominada “Los Pasivos Ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas Agroindustriales”. El trabajo hace referencia a los factores que generan los pasivos ambientales, la descripción de la normativa legal que prevé la conservación del ambiente, los daños causados al ambiente, la relación que existe entre la aplicación de la normativa y los efectos causados por la acción productiva entre Las Pequeñas y Medianas Empresas Agroindustriales. La investigación tienen como objetivo general precisar los efectos ambientales derivados de la acción productiva de la pequeña y mediana empresa agroindustrial del área Metropolitana de Mérida, que deriva obligatoriedad de ser cuantificados, valorados y contabilizados, en función de generar indicadores de eficiencia en la gestión, basada en principios ecológicos.

La conclusión a la que llega el autor se discrimina de la siguiente manera: a) Las PYMES ubicadas en el Área Metropolitana de Mérida, deben planificar los procesos productivos a fin de preservar las reservas forestales, las cabeceras de las cuencas altas hidrográficas y las reservas nacionales, b) Las PYMES deben implementar medidas correctivas y mitigantes para minimizar el impacto ambiental producto de sus actividades. C) Una aproximación al registro contable de los pasivos ambientales, puede expresarse según los siguientes indicadores ambientales: i) Indicadores relacionados con la actuación de la gerencia; ii) Indicadores con la práctica productiva y por último iii) Indicadores relativos a las condiciones ambientales.

La investigación se relaciona con la presente en la consideración que tiene para la conservación del ambiente la cuantificación, valoración y contabilización de los pasivos ambientales, como una manera expedita de

que las empresas minimicen los daños que ocasionan al ambiente por sus actividades.

A nivel Internacional se encontró el ensayo realizado por Martínez (2013) titulado “Por un futuro ecológico para un buen despertar”, el cual presentó como requisito para optar al grado de Especialista Revisor Fiscal en la Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia. Para obtener un mejor análisis con elementos de juicio, se levantó el estudio de una encuesta realizada a un grupo de 88 Profesionales. De acuerdo con los resultados obtenidos, este ensayo brinda argumentos y elementos de juicio que permiten proclamar que el adecuado manejo de la contabilidad ambiental en Colombia es insipiente no por falta de normas sino por falta de compromiso social corporativo, empezando por el Contador Público encargado de asesorar y manejar la parte contable, a quien exhorta, como encargado y responsable del manejo contable en las organizaciones, a que tome conciencia y despierte a formar parte de un desarrollo globalizado, incluyendo los temas relacionados con la parte ambiental de manera que le permita ser un profesional mucho más integral y competitivo.

En función a lo anterior, la investigación refleja la importancia de la contabilidad ambiental como herramienta para valorar los pasivos ambientales y encontrar la fórmula que las empresas cumplen obligatoriamente con su responsabilidad social en pro del ambiente

Así mismo, Regali (2009) realizó el trabajo de grado de Maestría titulado “La contabilidad medioambiental: la información contable como instrumento de análisis del impacto medioambiental de las empresas”, con el objetivo de efectuar un análisis de la técnica y normativa contable a los fines de verificar los instrumentos que poseen para reconocer, medir y exponer en sus informes contables los distintos hechos económicos desarrollados por las empresas argentinas que tienen una vinculación directa o indirecta con la problemática medioambiental. Luego de haber realizado el análisis individual

de cada empresa, la autora concluyó que en la actualidad la contabilidad se enmarca dentro de la teoría contable normativa, la cual se basa en un conjunto de normas y principios que dan origen a la elaboración de un marco conceptual que debe ser considerado para dar tratamiento contable a los diferentes hechos económicos; el impacto que las actividades empresariales provocan en el medioambiente -en su accionar preventivo, representan por sí mismos hechos económicos que deben ser reconocidos por la disciplina contable a los fines de generar información cualitativa y cuantitativa para los usuarios interesados.

El presente trabajo guarda relación con la investigación porque el planteamiento infiere que para que las actividades empresariales resarzan al ambiente deben aplicar los términos contables, objetos de esta investigación.

2.2 Bases Teóricas

Las bases teóricas que sustentan la investigación que se presenta, por lo cual, se fundamenta en analizar los pasivos ambientales en las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio libertador del estado Mérida, están orientadas a describir los aspectos que se encuentran inmersos en cada uno de los objetivos específicos que se han planteado. Las cuales se esbozan a continuación:

2.2.1 Economía y el Medio Ambiente

La economía convencional estudia la manera en que los individuos y la sociedad general deciden invertir o utilizar sus recursos escasos, la teoría económica Neoclásica, a pesar de fundamentarse en la asignación de estos considera al medio ambiente, como un recurso al alcance del ser humano en forma ilimitada y sin costo alguno, es decir , según esta teoría el hombre

puede producir suficiente cualquier bien económico para satisfacer completamente determinadas necesidades, pero jamás podrá producir lo suficiente de todos los bienes para atender simultáneamente todas sus necesidades. El medio ambiente económicamente es visto como un activo complejo que proporciona un gran número de servicios y beneficios, provee los sistemas mediante los cuales se desarrolla la vida en el planeta, las materias primas esenciales para la producción de distintos aspectos que satisfacen.

La economía ambiental es definida por Azqueta (2007) como “la rama del análisis económico que aplica los instrumentos del mismo a la problemática del medio ambiente.” (p.21). El autor explica los tres componentes fundamentales de la información que pretende ofrecer esta rama de la economía, donde el primero, es la identificación de los motivos de la degeneración del medio natural, que es fundamental a la hora de resolver los problemas ambientales.

El segundo componente informativo son los costos, referido a la pérdida económica que representa para la sociedad la degradación de recursos naturales y ambientales; para ello se plantea la gestión ambiental a través de la valoración económica de dichas pérdidas, “aun cuando sea consciente de que el valor económico es, por definición, únicamente una parte de su valor total.” (Azqueta, 2007, p.23).

En este sentido, la economía ambiental plantea como su tercer componente informativo, el análisis riguroso de los distintos instrumentos de medición que podrían adoptarse para tratar de revertir el proceso de degradación ambiental, bajo la lupa de la eficacia, de su efectividad y de sus consecuencias sobre el resto de elementos económicos.

2.2.2 Economía Ecológica

Por su parte, Carpintero (2009) postula que la economía ecológica significa "...ir más allá del tradicional flujo circular de renta entre hogares y empresas e incorporar los recursos naturales *antes de ser valorados*, así como los residuos *una vez que han perdido su valor*." (p.16). Es decir, hacer seguimiento a los flujos físicos involucrados y ver el proceso económico como un sistema de transformación social, donde la materia prima, la energía, el territorio y el trabajo, entre otros, son consumidos para la producción de bienes y servicios, lo cual necesariamente plantea la adopción "transdisciplinar para el estudio de las relaciones entre los ecosistemas y el subsistema económico en su acepción más amplia" (Ob.cit., p.17).

De esta forma, la economía ecológica contempla un constante aprendizaje entre la madre naturaleza y la gestión económica de recursos y residuos, así como las unidades y medidas que deben utilizarse en su estudio.

De igual manera, esta nueva ciencia plantea un cambio paradigmático radical con respecto a la consideración del medio ambiente, pues rompe con los planteamientos clásicos de la economía del desarrollo y neoclásicos sobre los que se sustenta la economía medioambiental. Para la economía ecológica la solución a las imperfecciones ecológicas del mercado no deriva del alcance limitado del mercado, por el contrario: de su dominio en la sociedad, que va en menoscabo de la superioridad que debería darse a los valores ambientales y socio-culturales.

2.2.2.1 La Necesidad de Valorar los Espacios Naturales

Asimismo considerando que la degradación ambiental constituye un condicionante para las generaciones futuras, en virtud que limitan la ejecución de nuevas actividades industriales y el uso de recursos naturales , las empresas deben tomar las medidas necesarias para disminuir los riesgos de contaminación ambiental y cualquier otro daño que pueda surgir producto

de sus actividades operativas. Tomando en cuenta que los bienes ambientales, como son los espacios naturales, carecen de precio ya que no existe un mercado donde puedan ser intercambiados. No obstante, ello no quiere decir que carezcan de valor puesto que inequívocamente contribuyen a mejorar el bienestar de las personas. Por tanto, es necesario contar con algún método que permita estimar dicho valor y ello por varias razones: En primer lugar, porque esta información puede ser utilizada como fundamento de las decisiones políticas que afectan al medio ambiente (análisis costo-beneficio), es decir, el costo de una política de protección de bienes naturales se mide en términos monetarios, por ello la única comparación posible surgirá si el beneficio se mide en las mismas unidades que los costos.

En segundo lugar, también puede resultar útil para las organizaciones e instituciones que realizan frecuentemente cursos, talleres, métodos, actividades en pro de la defensa de la naturaleza, que desean conocer con mayor rigor el valor del patrimonio natural que defienden. En tercer lugar, desde la perspectiva de justicia, estos métodos son de gran ayuda a la hora de calcular las indemnizaciones que se han de pagar por los daños infligidos al medio ambiente.

2.2.2.2 Funciones Económicas del Medio Ambiente.

En todo sistema económico, las funciones básicas de producción, distribución y consumo suceden dentro de un ambiente natural. Así lo señala Volkheimer (s.f.), para quien además “una de las funciones que desempeña el entorno natural es la de proveer materias primas y energía, sin los cuales serán imposibles la producción y el consumo.” (p.1) De allí que el principal impacto del sistema económico sobre la naturaleza, es precisamente que consiste en explotarla para tomar de ella las materias primas que requiere para mantener el sistema en funcionamiento. Adicionalmente, las actividades

de producción y consumo también generan desechos o residuos que regresan al entorno natural. El autor precitado define los siguientes conceptos:

El estudio de la naturaleza en su papel como proveedor de materias primas se denomina economía de los recursos naturales. El estudio del flujo de los residuos y su impacto en el mundo natural se denomina básicamente 'economía ambiental'. También se debe incluir dentro de este concepto el desequilibrio en el hábitat por los programas de urbanización y la degradación del paisaje por cualquier actividad humana. (Volkheimer, s.f., p.1)

Esta percepción económica del medio ambiente lleva a conceptualizar unas funciones de producción que ambicionan intensificar el uso progresivo de los recursos naturales a corto plazo, sin otorgar la debida importancia a los ciclos naturales de regeneración y reproducción. Sus consecuencias no se han hecho esperar, por demás evidentes en el agotamiento de los recursos y la degradación medioambiental.

Como es bien sabido, en una economía de mercado la empresa establece sus niveles de producción de acuerdo al punto de equilibrio, es decir, cuando los ingresos marginales igualan los costos marginales, de este modo obtienen así su máximo beneficio. En este caso, de acuerdo con Llull (2000), el problema medioambiental es que los bienes y servicios que éste proporciona a la empresa, o bien no forman parte en absoluto de sus costos de producción o bien lo hacen de manera sub valuada. Se les trata como externalidades o costos externos al sistema productivo empresarial.

En su tesis doctoral, el autor en referencia planteó que el sistema económico genera incentivos para que las empresas trasladen estos costos al resto de la sociedad y, en consecuencia:

...a la sociedad le corresponde generar mecanismos coactivos de defensa que anulen tal incentivo y que generen una cultura empresarial convencida de que la empresa, por costoso que sea,

debe de reintegrar a la naturaleza lo que de ella recibe. (García y García, 1998; citado por Lull, 2000, p.18)

La cita sugiere que al internalizar los costos externos, el nivel de producción interno pase a ser el socialmente óptimo, donde vale la pena recordar que el modelo económico tradicional plantea como uno de sus objetivos esenciales el del crecimiento económico, implícita en ello la idea de crecimiento continuo e ilimitado, lo cual es incompatible con un sistema natural finito.

2.2.2.3 Valor Económico del Medio Ambiente.

El valorar económicamente el medio ambiente requiere que todos los bienes y servicios que existen posean un valor monetario. La ausencia, de este valor hace que estos tipos de bienes y servicios ambientales queden por fuera del sistema económico, que desde la perspectiva clásica se basa en la existencia de mercados.

Al conocer las tasas de cambio socialmente óptimas entre los bienes económicos y los bienes ambientales permite determinar o por lo menos estimar las cantidades óptimas a utilizar. Esta premisa, parte de que los precios son los indicadores de la relativa escasez o abundancia de un bien o servicio. Los bienes y servicios ambientales y los recursos naturales han sido vulnerables a este sistema económico. No existe un mercado que refleje las preferencias de la sociedad ni su escasez relativa. De esta forma, el mercado falla al no considerar correctamente los costos y beneficios así como los efectos de la actividad económica sobre ellos.

La inexistencia de una adecuada estructura de precios se observa claramente en efectos ambientales tales como, la contaminación, el deterioro de la capa de ozono, el efecto invernadero, la deforestación y la desertificación, el agotamiento de ciertos recursos naturales, la extinción de

distintas especies son, entre otras; debido que aun cuando existen numerosos temas en relación a la importancia de valorar económicamente el medio ambiente, ha sido muy difícil lograr la fórmula para darle un precio a cada elemento señalado.

Caso contrario ocurre cuando el problema se plantea respecto a la calidad del agua de un río, el nivel de ruido de la ciudad, la protección de un determinado espacio natural, la apertura o recuperación de zonas para el disfrute de la naturaleza o del paisaje. En estos casos sí tiene sentido preguntarse por su valor económico ya que la calidad ambiental de los mismos influye en el bienestar de la sociedad.

Toda forma de actividad económica altera el ambiente, desde la producción y distribución de bienes y servicios hasta su consumo. Es aquí donde se hace fundamentalmente necesario conocer cuál es el costo ambiental que estas actividades suponen para poder así decidir qué es lo que la sociedad más valora y entonces actuar acorde con ello.

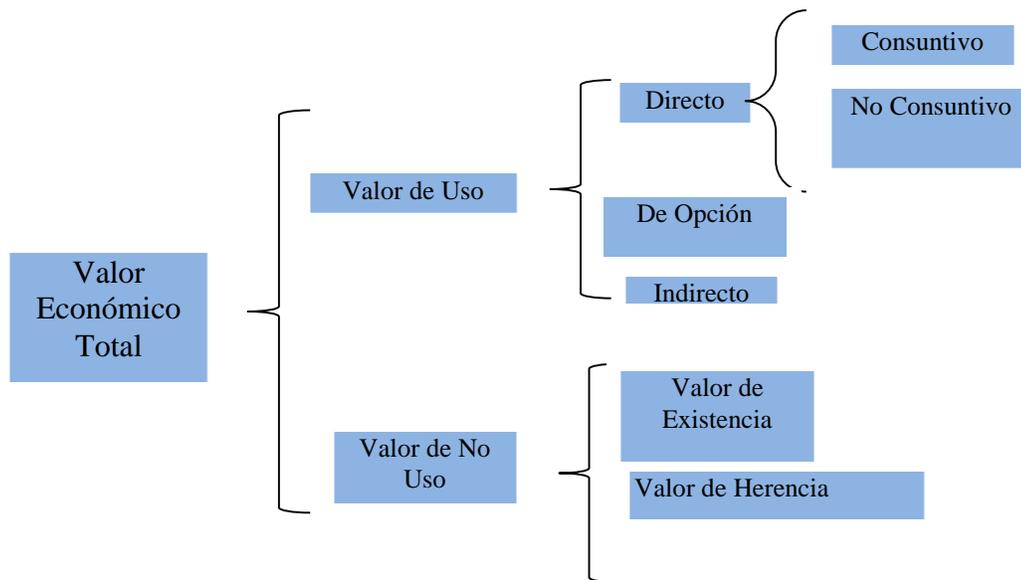
El valor económico es una construcción teórica cuya medida monetaria surge de las acciones que los individuos realizan de acuerdo a sus preferencias. Este valor no puede ser considerado independientemente de una acción, acción que supone que el individuo adopta una decisión en la que algo se gana y algo se pierde. En este sentido, para analizar el valor del medio ambiente, es necesario expresar o conocer la multitud de beneficios que proporcionan, es decir, la satisfacción o utilidad que se pueda derivar de los mismos que va más allá del uso directo que de ellos se haga.

Siguiendo a Boyle y Bishop (1985) se pueden distinguir cuatro (04) tipos de valor: En primer lugar, aquellos cuyo uso implica un consumo, es decir, se relaciona con la satisfacción que el individuo percibe por consumir directamente el bien. En segundo lugar, aquellos que su uso no implica consumo, pero aun no siendo consumidor directo del bien, es posible obtener satisfacción del mismo. En tercer lugar, aquellos que proporcionan servicios mediante un uso indirecto. Finalmente, puede pensarse que las personas

obtienen satisfacción del simple hecho de conocer que cierta especie animal vive en un determinado hábitat, aun cuando no se contemple directa o indirectamente. Todo esto contribuye al interés del individuo por conocer las peculiaridades que se presentan en el medio ambiente.

En este aspecto para Azqueta (2007), el valor económico total puede distinguirse entre valores de uso y valores de no uso; que a su vez se dividen en directo, de opción e indirecto y el de no uso en valor de existencia y valor de herencia. El valor de uso es el más elemental de todos. Visto así, la interpretación se vincula con la necesidad existente de generar la obligación a quienes de una u otra forma se benefician de los servicios que vinculan el ambiente natural; el turismo como actividad económica ha experimentado sorprendentes ritmos de crecimiento que superan incluso a sectores tradicionales en algunas zonas que de alguna manera son llamativas al turista, esto contribuye a que necesariamente se debe establecer el valor económico que se genera con su uso. Gráficamente se aprecia de la siguiente manera. (Véase Figura 1.)

Figura 1: Tipología del Valor Económico Total



Fuente: Tipología del Valor Económico Total. Azqueta (2007).

Siguiendo la lógica de la economía clásica, el valor de un bien o servicio ambiental puede medirse a través de las preferencias individuales por la protección o por el uso de dicho bien o servicio. Teniendo en cuenta sus gustos y preferencias cada individuo tiene un conjunto de preferencias que utiliza para valorar todos los bienes, incluso los ambientales. Y en el caso de estos últimos, el proceso de medición comienza con la distinción entre el valor de uso y el valor de no uso.

Reorganizando, las distinciones realizadas por Azqueta (2007) entre el valor de uso y valores de no uso. Este se refiere a la utilización directa del medio ambiente, es decir que cualquier alteración en la calidad del mismo afecta directamente su nivel de bienestar. Hace referencia al carácter instrumental que adquieren los atributos de la naturaleza y que les hace ser cosas útiles. Refleja el valor de uso efectivo o potencial.

Entre estos pueden distinguirse aquellos bienes o recursos que tienen un valor de uso directo, al generar directamente utilidad (peces) y un valor de uso indirecto (plancton). A su vez el tipo de valor directo, tiene algunas particularidades a saber: un valor de uso consuntivo y un valor de uso no consuntivo, el primero se relaciona directamente por ejemplo con la simple visualización en un programa de televisión de escenas sobre ballenas en el Ártico; mientras que los no consuntivos se refiere a quienes pueden observar una puesta del sol en las orilla de un lago.

También existen razones económicas que llevan a la defensa del medio ambiente. Entre ellas está el valor de (cuasi) opción. En los casos en los que exista incertidumbre y en los que la decisión tomada pueda tener consecuencias irreversibles, la protección del medio ambiente puede ser justificada por la relevancia de su valor de opción implícito intertemporal, independientemente de toda consideración religiosa, ética o cultural.

Finalmente, *los de no uso*, se refieren a que los atributos ambientales pueden tener para determinadas personas un valor de no uso, es decir un valor no ligado a la utilización consuntiva o no consuntiva

El valor de existencia, es un valor que se otorga a un bien ambiental y que no está relacionado con ningún uso, ni actual ni futuro, pero valoran positivamente que el bien exista. En cuanto, *al valor de legado o herencia* la característica es que se relaciona con a las personas que valoran, no con objeto, sino con otras personas. Aparece la pregunta de si es posible medir económicamente otros tipos de uso como son los valores de no uso, los valores de opción y el valor que se deriva del derecho que tienen las futuras generaciones sobre dichos recursos. En este contexto, el valor económico total (VET) de los bienes o servicios ambientales puede descomponerse de la siguiente manera:

El valor económico total (VET) está compuesto principalmente por los componentes de valores de uso (VU) y no-uso (VNU).

Es decir, $VET = VU + VN$. El valor de uso considera el valor del uso actual o esperado de un bien y servicio. Se relaciona con el consumo de un bien. Dentro de los valores de no-uso se incluyen los valores de existencia y herencia. Según Leal (2010)

VET = valor de uso + valor de opción + valor de cuasi opción + valor de existencia.

Obviamente, valorar económicamente el medio ambiente pasa por calcular el valor económico total del bien o servicio ambiental en cuestión. El problema se plantea, nuevamente, con el hecho de que el valor del medio ambiente no se refleja íntegramente en las relaciones de mercado. El problema práctico es el de obtener estimativos válidos a partir de situaciones

reales en las que no existen mercados aparentes o en las que los mercados son imperfectos.

Cabe decir además que, generalmente, se analizan los efectos directos de la actividad turística en la economía, medida por la diferencia existente entre los ingresos (servicios turísticos) y gastos (bienes y servicios demandados por el sector turístico); pero el turismo también tiene muchos efectos indirectos como las fuentes de empleo; todos los servicios, se basan en el uso intensivo de mano de obra para satisfacer necesidades a través de un producto intangible de consumo inmediato, conlleva a que un turista participe en gran parte del proceso hasta el final del mismo (interacción), que conlleva además al uso del medio ambiente y hasta el deterioro del mismo.

2.2.3 Pasivo Ambiental

Un pasivo ambiental es una deuda generada por una obligación legal, administrativa, contractual o judicial, ya sea impuesta o incluso asumida de manera voluntaria y unilateral, dentro del marco de un contrato de exploración o producción y que implica pagar, compensar, manejar, reparar, prevenir o mitigar los efectos ambientales negativos causados por una persona natural o jurídica en el desarrollo de un proyecto, obra o actividad, que ha superado el límite establecido entre el impacto pasado o actual o futuro permitido y el daño ambiental generado, representando un riesgo actual o potencial, conocido o imprevisto (PIRS, 2009).

La Environmental Protection Agency - EPA-, lo define como una obligación de incurrir en un costo futuro, como consecuencia de una actividad o conducta realizada en el presente o el pasado que puede afectar el ambiente de manera adversa. (Econometría-UPME, 2002).

En términos generales, un pasivo ambiental es un impacto ambiental que no fue adecuadamente previsto, mitigado y/o eliminado durante el desarrollo de cualquier actividad antrópica, constituyendo una deuda social

con el ecosistema. Puede afectar la calidad del agua, el aire, el suelo y en general degradar cualquier ecosistema. Son complejos por el espacio de tiempo para la recuperación de los ecosistemas afectados, debido a las características físicas químicas, los elevados costos para su control y rehabilitación, la falta de identificación de los responsables y en algunos casos el poco o inexistente avance tecnológico y deseo para su recuperación

Para Berttona (citado en Garrido 2006), define el pasivo ambiental desde dos perspectivas:

Natural: el pasivo ambiental está “asociado al deterioro de los ecosistemas o de sus componentes, a través de los impactos generados por situaciones naturales o antrópicas.” De igual forma, sostiene la autora que “este pasivo ambiental también se puede calcular en función de las necesidades del dinero o energía para sanear un determinado medio contaminado.”

Antrópica: se refiere a las actividades realizadas por las personas, cuando se mide con identificadores antrópicos, es decir, dinero necesario para revertir los casos de contaminación o degradación. (Araya; 2011: 1). Cabe destacar que se relaciona con la intervención del hombre o causado por él, como actividad humana de riesgo al medio ambiente.

Por su parte Atristain, P y Álvarez, R (citado por Garrido, 2006), sostienen que los pasivos ambientales.” son una combinación muy particular de pasivos estimados y pasivos contingentes, debido a que no se puede conocer claramente al reclamante, llamados coparticipantes, porque participan en cierta medida de los efectos derivados de las operaciones de la entidad.” (p. 72).

Los autores en referencia señalan que la consideración de riesgo es fundamental debido a los escenarios optimistas y pesimistas y para ello se deben desarrollar rangos realistas de pérdidas, de ser probables se castigarían a los ingresos del período. Tal previsión puede ser explicada en

notas revelatorias en los sistemas financieros. Al respecto entonces, es importante señalar que existen muchos tipos de pasivos ambientales. Sin embargo, para efectos de la presente investigación, a continuación se discriminan claramente cada uno de los niveles

1.- Los derivados del sector construcción e implantación del equipamiento turísticos y la infraestructura.

Para que pueda desarrollarse la actividad turística es necesaria la alteración del medio natural, que cambia el uso del suelo al construir la oferta turística, bien sea hoteles, posadas, parques temáticos, monumentos, entre otras.

En esta fase se degrada los recursos naturales, tales como: agua, suelo, entre otros. El consumo de territorio es especialmente importante, ya que las actuaciones sobre el suelo son prácticamente irreversibles o reversibles sólo asumiendo un costo muy alto.

2.- Los producidos en su estado de funcionamiento operativo.

En esta fase se relacionan los atractivos naturales en lo que se asienta el turismo: clima, el paisaje, geomorfología, la flora y la fauna.

El clima: constituye una condición necesaria para el turismo de ocio, pero no suficiente. Se trata de un bien libre en el sentido más clásico: no tiene precio y no puede excluirse a nadie de su consumo. No es transportable, por lo que el consumidor está obligado a desplazarse hasta donde se encuentra ese buen clima. Éste se convertirá en riqueza en la medida en que la actividad turística posibilite que el cliente lo disfrute, se apropie de él.

El paisaje constituye un atractivo turístico de importancia capital incluye tanto el paisaje natural como aquel creado por la acción humana: ciudades, monumentos, caminos,

El desarrollo turístico conlleva una ineludible transformación del paisaje. Pese a que existen muchas experiencias de transformación en sentido negativo, de empeoramiento del paisaje, es justo señalar que la

transformación turística del entorno en ocasiones se ha hecho con resultados que potencian su atractivo.

De hecho, existen numerosos trabajos en la literatura que ponen de relieve la influencia decisiva del turismo en la creación o el mantenimiento de parques o reservas naturales. Por tanto, resulta de vital importancia que esa transformación sea lo más respetuosa posible, pues se trata de un recurso frágil, de difícil o imposible recuperación, y muy valioso.

La fauna y flora, ponen de relieve cómo el balance ecológico de un ecosistema, que tal vez ha precisado miles de años para evolucionar hasta construir un sistema estable y autorregulado, puede verse alterado e incluso destruido por la actividad turística en un muy corto período de tiempo.

La vegetación constituye un recurso natural que añade atractivo al destino turístico y que, se ve afectada negativamente tanto por la urbanización del territorio, como por la acción directa de los turistas (pisoteo y recolección de ejemplares)

Ahora bien, como sucede en las demás actividades económicas, junto con la producción de bienes y servicios deseados, se obtiene conjunta e inseparablemente otros productos no deseados, en forma de residuos y contaminación.

- ✓ Contaminación por aguas residuales
- ✓ Producción de residuos sólidos
- ✓ Contaminación del aire. (Cantidad vehicular, transporte, turismo

de masas), el ruido (asociado al transporte, carreteras), concentración de turistas en centro nocturnos para divertirse, en áreas urbanizadas, ocasionando contaminación acústica.

3.- Los generados por las actividades que realizan los propios turistas.

En esta fase se añade específicamente la producción de basuras y contaminación, riesgo de incendios, molestias a la fauna, actividades de predación, erosión por pisadas, por tránsito de vehículos, entre otros.

A su vez los daños ambientales antes descritos se pueden agrupar a su vez: generación de desechos, uso inadecuado de recursos naturales, emisión de gases invernaderos, incorporación de insumos contaminantes en la prestación del servicio y exceso de consumo de energía eléctrica.

Asimismo, considerando que la degradación ambiental constituye un condicionante para las generaciones futuras, y a que limitan la ejecución de nuevas actividades turísticas y el uso de recursos naturales, las empresas deben tomar las medidas necesarias para disminuir los riesgos de contaminación ambiental y cualquier otro daño que pueda surgir producto de sus operaciones.

2.2.4 Identificación de los Costos Ambientales

Son pocos los sectores que evalúan los costos de la gestión ambiental, pero están surgiendo nuevas leyes y disposiciones que obligan a las empresas u organizaciones a considerar la conservación durante el proceso productivo; para que se determine cuál es el impacto generado por su actividad, con la finalidad de que se tomen en consideración acciones preventivas y restauradoras que mejoren su gestión ambiental, y el costo que generan al medio ambiente con su intervención.

Los costos ambientales, son responsabilidad de las empresas, generalmente, por esta razón, la declaración de un área como espacio natural protegido conlleva a toda una serie de costos y beneficios, que están inmersos en el impacto ambiental generado por el sector industrial. Sin embargo, el análisis financiero suele otorgar un mayor valor a los primeros (costos) respecto a los segundos (beneficios), sobre todo como consecuencia del elevado costo de oportunidad que supone no dedicar dicha área a otros usos alternativos aparentemente más atractivos. Este sesgo hacia el desarrollo económico, en detrimento de la conservación, se debe a la existencia de un fallo en el mercado, en valorar el uso del medio ambiente.

De hecho, los espacios naturales comparten, en mayor o menor medida, las características propias de los bienes públicos (no exclusión y no rivalidad en el consumo) y de los recursos de libre acceso.

En este sentido, la declaración de un área como espacio natural protegido conlleva toda una serie de costos y beneficios. Según Reinosa (2009)

Dentro de las áreas más importantes de la Contabilidad Ambiental se encuentran los Costos Ambientales entendidos como la estimación del costo global que supone la mitigación de los daños ambientales que se hayan causado a partir de un producto, actividad o proceso. En la medida que la empresa identifique estos costos por separado, tendrán la posibilidad de analizar las ventajas financieras de aplicar prácticas de conservación ambiental. (p. 1)

Por su parte, Mantilla y otros (2005) definen los costos ambientales como aquellos que “resultan del sacrificio que se hace de la naturaleza con el correspondiente efecto en el bienestar del hombre y no de las erogaciones efectuadas para recuperar o producir recursos...” (p. 18). Como puede interpretarse, el concepto alude al pasivo generado por la explotación de la naturaleza con fines de beneficios productivos.

En ese orden de ideas, según Reinosa (2009: 2), “...las empresas incurren en costos ambientales por tres motivos distintos: (a) legales, (b) sociales, (c) de mercado. Los legales derivan de las normas ambientales emitidas por los entes de control; los sociales y culturales de las expectativas de la sociedad y la cultura que opera en la empresa y los de mercado, derivan de la presión que ejercen los consumidores al preferir productos ambientalistas. Por su parte Fronti (1998) (citado por Helouani2002), define los costos ambientales como “los sacrificios efectuados para desarrollar conductas ambientales; dicho sacrificio económico está vinculado a la prevención o a la limpieza del medio ambiente y tiene como finalidad la generación de valor añadido o ahorros.”(p.7).

En un artículo publicado en la Revista Opción (2008) la Asociación Española de Contabilidad Administración de Empresas (AECA), señala con respecto a los Costos Ambientales:

1. Los costos ambientales se especifican como medida y la valoración del esfuerzo por la aplicación racional de los factores medioambientales de cara a la obtención de un producto, un trabajo o un servicio.
2. Señala los costos ambientales como las actividades llevadas voluntariamente, como así también las requeridas por contratos o por leyes y regulaciones ambientales; para prevenir, disminuir o remediar el daño causado al medio ambiente, relacionado tanto con la conservación de los recursos renovables como no renovables.

La mayor parte de los expertos que tratan la valoración del medio ambiente natural, muestran la diferencia entre valor y precio es sustancial al momento de comprender dicha valoración. Por lo que, la economía ecológica y la economía ambiental se presentan como forma de valorar el medio ambiente desde una perspectiva distinta de los recursos naturales.

2.2.4.1 Clasificación de costos ambientales

Existen diversas clasificaciones de costos ambientales que varían de acuerdo a los distintos modelos existentes. Con base en la clasificación que ofrece Reinoso (2009, p. 9) selecciona los siguientes para incluir en la identificación de costos medioambientales:

1. Costos de previsión. Refiere a los que se destinan a eliminar causas posibles de impactos ambientales negativos. Por ejemplo, encontrar un nuevo diseño de algún proceso o cambiar el tipo de material que se utiliza.

2. Costos de control. Están orientados a suprimir el uso o la producción de sustancias peligrosas. Por ejemplo, plantas de tratamiento, usos alternos de escorias de minerales.
3. Costos de fracaso. Son aquellos que se destinan a reparar el daño ambiental causado.

En este sentido, se puede decir que los costos de reparación del daño ambiental, como los que surgen de la aplicación de políticas ambientales, requieren de un análisis para su tratamiento contable, donde las empresas han de incluir información sobre los problemas medioambientales que afectan a la industria en general; con la necesidad de evaluar el impacto de sus actividades como paso previo necesario para mejorar su eficiencia al determinar dónde concentrar sus esfuerzos de mejora, como proceso fundamental las organizaciones poseen la responsabilidad social de informar acerca de la relación de la empresa y sus grupos sociales, (empleados, accionistas, clientes, proveedores, y autoridades estatales). Así que es necesario considerar los costos que el hombre va generando cuando realiza la intervención en el medio ambiente, que de alguna manera se normaliza para que realmente se le dé el cumplimiento de solventar la situación.

Cabe destacar que, otra clasificación importante es la que presenta Ascanio (2010), el cual ofrece una tipología basada en costos externos y costos internos. (Véase Cuadro 1).

Cuadro 1
Clasificación de costos ambientales

COSTOS AMBIENTALES EXTERNOS	
Ejemplos <ul style="list-style-type: none"> - Agotamiento - Daños e impacto antiestéticos - Aire residual y emisiones de agua 	<ul style="list-style-type: none"> - Disposición de desechos a largo plazo - Efectos en la salud no compensados - Cambios en la calidad de vida local
COSTOS AMBIENTALES INTERNOS	

Costos ambientales directos o indirectos: Ejemplos <ul style="list-style-type: none"> - Administración de desechos - Costos u obligaciones de remediación - Honorarios permitidos - Entrenamiento ambiental - Costos y multas legales - Bonos de aseguramiento ambiental - Certificación/etiquetado ambiental - Entradas de recursos naturales - Mantenimiento de registros y presentación de reportes 	Costos ambientales de contingencia o intangibles Ejemplos <ul style="list-style-type: none"> - Costos de remediación o compensación futura incierta - Riesgos a los que se está expuesto por futuros cambios reguladores - Calidad del producto o servicio - Salud y satisfacción de los empleados - Activos de conocimiento ambiental - Sostenibilidad de entradas de materias primas - Riesgos de activos deteriorados - Percepción del público/cliente
--	--

Fuente: Clasificación de costos ambientales externos e internos .Ascanio, (2010)

2.2.5 Costos de Mitigación

Una vez implementados los procedimientos y normas para la gestión ambiental del tratamiento contable y analizar los pasivos ambientales en las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio libertador del estado Mérida, la idea es mejorarlo continuamente de manera que no pierda vigencia, sino que por el contrario, se fortalezca como herramienta efectiva de información financiera para efectos del desempeño ambiental de la organización.

Representan las erogaciones de dinero que realiza una empresa con la finalidad de restaurar o resarcir algún daño ocasionado al medio ambiente. Los costos de mitigación buscan disminuir la contaminación. El método propone cuantificar lo que las personas están en la disposición de gastar para evitar la molestia ocasionada por la alteración del factor ambiental; lo cual involucra que el ambiente no vuelve a su estado natural, es decir, no vuelve a las condiciones que presentaba antes de sufrir la acción contaminante.

Generalmente, los costos de mitigación son el resultado de multas y sanciones impuestas por el órgano competente, establecidas en la Ley Penal del Ambiente promulgada en el año 2012. La cuantía en bolívares de las

multas y sanciones se determinan de acuerdo a la gravedad del daño ambiental y su desembolso se realiza de acuerdo al monto que corresponda a la unidad tributaria para el momento de la aplicación.

2.2.6 El Papel Convencional de la Contabilidad

El propósito básico de la contabilidad es proveer información a los usuarios (administradores internos y actores externos), para la toma de decisiones más acertadas, a pesar que cada uno de esos usuarios demande diferentes tipos de información o la use de forma diferente.

Es por ello que tal como hacen la distinción Horngren, Sundem y Stratton (2006), la contabilidad ha originado sub especialidades, donde las más generalizadas han sido la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera. La primera, dirigida a los administradores dentro de la organización, referida al “proceso de identificar, medir, acumular, analizar, preparar, interpretar y comunicar información que ayude a los administradores a cumplir los objetivos organizacionales” (p. 5). La segunda, los autores precitados la definen como la “rama de la contabilidad por medio de la cual se obtiene información destinada a quienes toman decisiones desde fuera de la empresa...” (p. 5), por lo cual, contempla la producción de información relevante para los actores externos (accionistas, proveedores, entes relacionados, otros).

No obstante, es común que la mayoría de las empresas opten por establecer un sistema contable que cumpla un propósito general y que satisfaga las necesidades de información de ambos tipos de usuarios, a través del cual se establece un mecanismo formal para recabar, organizar y comunicar información acerca de las actividades de la organización.

Ahora bien, preámbulo al análisis del rol que ha venido realizando la contabilidad en el sistema económico, conviene detenerse brevemente en sus características definitorias básicas:

1) La contabilidad es una ciencia práctica, social y económica, con un importante componente normativo.

2) La contabilidad materializa la realidad económica con el objetivo formal de cuantificar dicha realidad e interpretarla cualitativamente.

3) En cuanto a su fin, proporciona información relevante acerca de esa realidad económica, confiable, estricta, objetiva, de manera comprensiva y apegada fielmente al hecho económico, de manera que resulte conveniente a los usuarios según sus necesidades específicas.

4) A tal fin, la metodología que emplea se contextualiza en el método científico para analizar, captar y procesar la realidad económica que se le presenta y comunicarla a los destinatarios.

De allí, uno de los fundamentos de la necesidad de la normalización de la contabilidad: patrón de normas que determinen qué opciones se va a escoger para alcanzar una información que sea lo más fehaciente posible a la realidad. En cualquier caso, los rasgos definitorios de la contabilidad antes descritos ponen claramente de manifiesto su pretensión de proporcionar una imagen, lo más objetiva posible, de la realidad económica a la que se refiere.

Es por ello que en los últimos tiempos, la contabilidad ha superado su estatus equiparándose con otras disciplinas reconocidas por la mística con la que son ejercidas, el apego a la normalización internacional que rige para la información que se comunica hacia el exterior, las regulaciones gubernamentales y los controles internos (Horngren y otros, 2006), todo lo cual ha contribuido positivamente a la calidad de la información contable.

2.2.6.1 La Contabilidad como Sistema de Información Económica

En la práctica, la contabilidad ha venido dejando fuera de su ámbito de trabajo a todos aquellos costos que la empresa no internaliza, entre ellos a los de carácter medioambiental, de lo cual se deduce, tal como lo señala Llull (2000), que ha seguido el mismo camino que la economía clásica: el impacto

medioambiental queda fuera de los cálculos de costos de las empresas que no lo incorporan a su proceso de producción, orientándolo a lo externo como un asunto macroeconómico a ser solucionado por la sociedad en general.

Lo cual es previsible al considerar que la contabilidad está integrada en el conjunto de las ciencias económicas, que dan respuesta a un sistema económico real determinado y a una determinada perspectiva de esa realidad. Cabe acotar que la mayor parte de las teorías contables tradicionales se desarrollan en este contexto (Carpintero, 2009), aceptando de esta manera que el óptimo interés individual, en una economía de mercado, dará lugar a la optimalización de la eficacia económica y ello a su vez al bienestar de la sociedad en general.

Pero también por el mismo motivo, todo cambio efectivo en el sentido de concentrar la problemática medioambiental al área de la investigación contable, puede ayudar a mover el sistema económico en la misma dirección.

Al respecto, Mantilla y otros (2005) consideran que la internalización de las deseconomías externas en las clásicas estructuras de gasto de las unidades productivas, es una aspiración que se aleja de parecer fácil, puesto que:

...la incorporación de cuentas ambientales a la estructura ya definida -y de alguna manera, eficiente- de la contabilidad, resulta contraproducente al tener que alterar la información básica en los agregados económicos, puesto que el agotamiento de los recursos naturales –valorados en términos monetarios como bienes sociales más no como privados, por sus efectos en la cadena alimentaria o por el equilibrio del ecosistema terráqueo, se traduciría en un valor negativo de las finanzas internas. (p. 14)

De esta manera, los problemas existentes para la fusión de los valores medioambientales a la contabilidad provienen directamente de que el modelo económico vigente los trata como datos externos al sistema; los precios de bienes y servicios no reflejan los costos medioambientales o lo hacen de modo incompleto.

Tales costos serán asumidos por la sociedad en general, por lo cual, la empresa privada se apropia de los ingresos que genera su actividad, a la vez que socializa los descuidos medioambientales que esa actividad acarrea.

Generalmente, se puede dejar claro que la contabilidad se encarga de proporcionar información financiera sobre una entidad económica. Por lo tanto el papel del sistema contable de la organización es desarrollar y comunicar esta información, que facilita así mismo los procedimientos a continuar en una organización.

2.2.7 Información Financiera. Marco Conceptual

Las NIIF para las Pymes toman como referencia el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, a los fines de establecer los conceptos correspondientes sobre las transacciones económicas que serán incluidas en los estados financieros. El alcance de los objetivos de la información financiera, es proporcionar información útil para la toma de decisiones, son la piedra angular o la columna vertebral tanto del Marco Conceptual para la información financiera como de la sección 2 y 3 de la NIIF para las PYMES (2009). Al respecto Tua (2004) menciona:

Un marco conceptual puede definirse como un soporte teórico de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la contabilidad, desarrolla, mediante un itinerario lógico deductivo, los fundamentos conceptuales de la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional y, en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información.(p.165).

Este marco conceptual hace referencia a la manera de presentar los estados financieros, basándose en: *Objetivo de los estados financieros*, las hipótesis fundamentales (Base de acumulación o devengo y negocio en marcha), *las características cualitativas de los estados financieros, definición,*

reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos), y los conceptos de capital de Mantenimiento de capital. Su objetivo superior es facilitar la elaboración e interpretación de la información contenida en los estados financieros, preparados bajo el enfoque de Normas Internacionales de Contabilidad

2.2.7.1 Objetivos de la Información Financiera

El objetivo prioritario de la información financiera es suministrar información útil acerca de la situación financiera de las diferentes entidades, para facilitar la toma de decisiones económicas por parte de los diferentes usuarios interesados. Es decir, la información financiera es la base sobre la cual se desarrolla el Marco Conceptual, el cual señala como objetivo de la información financiera:

Proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Estas decisiones conllevan comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

Cabe destacar que la importancia de la información financiera, está en la necesidad misma de conocer los datos de la empresa para conocer el éxito, avance y la liquidez frente a la cartera de productos que presentan y que están en beneficio de los clientes. En este sentido, Túa (2004) respecto a los objetivos de la información financiera, señala lo siguiente:

También se contempla el cometido de rendición de cuentas, presente habitualmente entre los objetivos de la información financiera, y que constituye todavía el principal de entre ellos en muchos países, si bien este objetivo también se vincula a la toma de decisiones económicas. De entre los posibles objetivos para la información financiera y, con ella, para la regulación contable de

política económica y social de cumplimiento de normas legales y de administración, y de toma de decisiones de inversión y de gestión el IASB apuesta decididamente el tercero de ellos, de acuerdo con las tendencias actuales de la disciplina contable en el seno del paradigma de utilidad. El ser apoyo útil para la toma de decisiones económicas es, por tanto, el eje genérico en torno al que giran, en el Marco Conceptual del IASB, los objetivos de la información financiera y que, en consecuencia, preside la elaboración de normas contables. (p.178).

En este sentido, la información financiera es útil en la medida en que permita a sus usuarios tomar decisiones en la materia y rendición de cuentas vinculante con la toma de decisiones económicas también; convirtiéndose este por tanto en el objetivo de la información financiera. Al igual que en el Marco Conceptual para la información financiera, la sección 2 de la NIIF para las PYMES (2009) trata sobre los Conceptos y Principios Generales, estableciendo lo siguiente en cuanto al objetivo de los estados financieros de las PYMES:

www.bdigital.ula.ve

El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. (p. 1)

El objetivo de la información financiera, o de los estados financieros de las PYMES y de la gran empresa es en esencia el mismo -proporcionar información útil sobre la situación financiera- aun cuando la naturaleza de las operaciones y las características de los usuarios difieran de un tipo de entidad a otra.

2.2.7.2. Hipótesis Fundamentales de la Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, señalan que los estados financieros son preparados bajo dos hipótesis fundamentales en cuanto a las transacciones económico-financieras y eventos específicos, sin los cuales no podría lograrse resultados coherentes del proceso contable: Las hipótesis son : el devengo y el negocio en marcha.

El devengo constituye la base para el registro de las transacciones económicas financieras, sucesos de incidencias contables se reconocen y deben ser realizados en el momento en que ocurren y afectan cualitativa o cuantitativamente el patrimonio de las entidades, aun cuando los pagos o cobros que resulten de estas operaciones ocurran en un momento distinto.

Negocio en marcha hace referencia al supuesto de que la entidad que prepara y presenta la información financiera se encuentra en funcionamiento y continuará funcionando en el tiempo, es decir, la entidad no tiene en un futuro previsible la intención de reducir sus operaciones o liquidarse, caso en el cual los estados financieros deben ser preparados sobre una base distinta y deberá ser revelada la razón por la que la entidad no puede ser considerada como una empresa en funcionamiento.

2.2.7.3 Características Cualitativas de la Información Financiera

Además de las hipótesis antes descritas, el Marco Conceptual hace mención a la relevancia y representación fiel de cuales características cualitativas debe reunir la información financiera. Al respecto se tiene:

- **Relevancia.**

Se dice que la información financiera es relevante en la medida en que sea capaz de influir en las decisiones tomadas por sus usuarios,

ayudándolos también a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o bien a confirmar evaluaciones realizadas con anterioridad.

En este sentido, cabe destacar y se Menciona el Marco Conceptual que:

La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmativo o ambos. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir resultados futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, la información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

En este marco de ideas, está claro establecer la importancia de la información financiera para las PYMES en el área ambiental, pues existen una serie de información que debe registrarse y brindar el apoyo necesario para la toma de decisiones y para quienes aportan en estas entidades.

- **Representación fiel.**

La información que se refleje en los estados financieros debe ser fiable, es decir, libre de error significativo y sesgo, además debe incorporar lo que pretende representar. Si unos estados financieros contienen u oculta información que influencia en las decisiones económicas de los usuarios,

estos estados financieros estarán sesgados y por tanto no serán una representación fiel de la realidad.

Por otra parte, la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad se señalan en el marco conceptual como las características cualitativas que mejoran la calidad de la información financiera.

- **Comparabilidad.**

Es la característica que deben tener los estados financieros para permitir a sus usuarios la comparación de los mismos a lo largo del tiempo, así como la comparación con los estados financieros de otras entidades, evaluando de este modo su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo futuros.

- **Verificabilidad.**

Es la característica que debe tener la información financiera y que asegura a los usuarios que la información representa fielmente cada uno de los hechos económicos que pretende representar.

- **Oportunidad.**

La información debe ser presentada de manera oportuna de modo que los usuarios de la misma tomen sus decisiones en base a ella. Se dice que cuán más antigua es la información, menor es la utilidad o relevancia que tiene, por lo que es importante presentar la misma dentro de los plazos para la toma de decisiones.

- **Comprensibilidad.**

La información que se presente plasmar en los estados financieros debe hacerse de modo que sea comprensible para los usuarios, los cuales tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y de las relativas al mundo de los negocios y pueden hacer una revisión diligente de la información que se presente. El hecho de que la información se deba presentar de forma comprensible no debe menoscabar la presencia de las demás características cualitativas, pues existen fenómenos o hechos

complejos pero que son importantes para una representación fiel de la realidad financiera de la entidad.

Una de las principales definiciones que contempla el Marco Conceptual, es la referente a los elementos de los estados financieros. Estos elementos se clasifican en dos grupos, en primer lugar se encuentran los relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance: activo, pasivo y patrimonio. En segundo lugar, destacan los directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados: ingresos y gastos.

2.2.7.4 Elementos de los Estados Financieros.

Las transacciones y demás eventos económicos que tengan lugar en las distintas entidades se ven reflejadas en los estados financieros, los cuales se agrupan en grandes categorías o elementos conforme a su naturaleza.

Los elementos que se relacionan con la situación financiera de una entidad son *los activos, los pasivos y el patrimonio*, mientras que los que se encuentran relacionados con la medida del rendimiento de la entidad son los *ingresos y los gastos*. De esta manera, la situación financiera de una entidad está dada por la relación que hay entre el activo, el pasivo y el patrimonio, mientras que el rendimiento de una entidad es la relación que hay entre sus ingresos y gastos durante un período. El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera define los elementos de los estados financieros de la siguiente manera:

- ✓ *Activo*: Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

- ✓ *Pasivo*: Es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- ✓ *Patrimonio*: Es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

En el mismo orden de ideas, la NIIF para las PYMES (2009) establece en su sección 2 respecto a estos elementos lo siguiente:

- ✓ *Activos*: Los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Estos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.
- ✓ *Pasivos*: Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada, la obligación puede ser legal o implícita. Una obligación legal es exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal.

Ahora bien, en correspondencia con la presente investigación se abordará sucintamente el primer elemento, específicamente el segundo aspecto relacionado con la medida de la situación financiera en el balance es decir, el pasivo, contenida en los párrafos 49.b, 60, 61, 62, 63 y 64 del Marco Conceptual.

De acuerdo al Marco Conceptual **el pasivo**, se define como “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios (Marco Conceptual, párrafo 49.b).

Considerando la definición antes descrita, el pasivo existe solo si existe una obligación actual, derivada del pasado, que la entidad espera cancelar a través de la entrega de recursos que impliquen beneficios económicos. Por tanto, si la entidad posee un compromiso que sea exigible por parte de un tercero, se genera un pasivo.

No obstante, es preciso indicar que un compromiso futuro no da lugar por sí solo a la creación de una cuenta de pasivo, el pasivo surge solo cuando la empresa recibe el activo que se adquirió, o en el momento en que se genera la obligación por medio de un documento que sea exigible entre ambas partes, por ejemplo, una factura o litigio.

Asimismo, la cancelación de la obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que lleva incorporado beneficios económicos para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. Por tanto, la cancelación del pasivo actual podrá realizarse a través de las siguientes formas: pago de efectivo; transferencia de otros activos; prestación de servicios; sustitución de ese pasivo por otra deuda; o conversión del pasivo en patrimonio. (Marco Conceptual, párrafo 62).

2.2.7.5 Reconocimiento de los Elementos de los Estados Financieros.

El reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumpla con la definición establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros en el párrafo 83, o en la Sección 2 en el caso de la NIIF para las PYMES (2009). El criterio para el reconocimiento varía en función del elemento que se trate, es decir, se reconoce un elemento cuando cumple con la definición señalada anteriormente. Los criterios señalados por el Marco Conceptual, los cuales son consistentes con los mencionados en la sección 2 de la NIIF para las PYMES (2009) son como se muestran a continuación:

Para efectos de la presente investigación se tomará en cuenta:

Reconocimiento de pasivos: Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizarse pueda ser evaluada con fiabilidad.

2.2.8 Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. (NIC 37).

El objetivo central de esta norma se basa en el reconocimiento y valorización de las provisiones, pasiva y activa de carácter contingente, que contenga información suficientemente clara, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, oportunidad de vencimiento y montos, de las anteriores partidas

En relación al estudio sobre los pasivos, la Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes (1999), establece las definiciones relacionadas con éste elemento del Estado de Situación Financiera. Es de acotar, que esta Norma Internacional de Contabilidad se aplica a todas la entidades que van a proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos y activos contingentes, a excepción de aquellos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato es oneroso; y aquellos de los que se ocupe alguna otra norma. (NIC 37, Párrafo 1).

Asimismo, la NIC 37 define el pasivo siguiendo los mismos términos usados en el Marco Conceptual, añadiendo solo “El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente NIC 37, párrafo 10).En este sentido, esta nueva definición de pasivo, establece dos tipos de obligación; la primera de tipo legal, hace referencia las emanadas de los contratos, leyes y reglamentos u otra de tipo legal.

Mientras que la segunda se refiere las obligaciones o compromisos asumidos mediante una política u objetivos empresariales, mediante la cuales asume una responsabilidad ante terceros, como podría ser el caso de la Responsabilidad Social Empresarial, donde la entidad se compromete a

realizar actividades o trabajos en beneficio de la comunidad. Por otro lado, existen pasivos cuyo valor se mide utilizando un grado de estimación. Estos pasivos son considerados provisiones, y de acuerdo a la NIC 37 se define como “un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”. (NIC 37, párrafo 10).

El párrafo precedente, deja claro que las provisiones se reconocen como pasivo, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones: que representen obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; asimismo, que el importe de la partida pueda ser estimado de forma fiable. Dicha estimación se determinará por el juicio de la gerencia de la entidad, tomando en cuenta la experiencia que tenga la empresa en operaciones similares, y en algunos casos por informes de expertos. (NIC 37, párrafo 38). Igualmente, la norma indica que para la estimación de la provisión, se debe tener en cuenta los riesgos e incertidumbres que rodean al suceso, se refiere a que para hacer la estimación, la entidad debe evaluar o considerar varios aspectos y menciona específicamente “riesgos e incertidumbres”.

Al hablar de riesgos, considerando como ejemplo una agencia de turismo de aventura, la cual conjuntamente con el grupo de turistas deciden realizar una excursión de tres días la montaña en esos días generan desechos tanto orgánicos como inorgánicos, se tendría que considerar la distancia del lugar donde están incursionando a la comunidad o comunidades cercanas, el tiempo (días) que pasa la basura en el lugar antes de ser procesada, la cantidad y concentración de gases tóxicos que expide, entre otros.

Todo esto porque se conoce que la basura es altamente contaminante y que existe la probabilidad de la aparición de insectos, plagas y roedores que a su vez pueden generar un brote de alguna enfermedad en la comunidad cercana, el Estado le exija pagar a la empresa una indemnización

por daños a la salud y al ambiente. Este suceso, es lo que se estima o provisiona al cierre del ejercicio económico. Esta estimación la realiza un profesional o especialista en la materia.

En este caso, el riesgo describe las variaciones o tendencias que ocasionan los desenlaces de sucesos futuros, por tanto, la existencia de riesgo puede ocasionar el aumento del importe asignado a una cuenta de provisión o permanecer con el importe vigente, pero nunca ser menor al último importe establecido. Cuando la norma hace referencia a la incertidumbre, es porque además del riesgo, existe otro factor importante; la incertidumbre, la cual se refiere al hecho de desconocer el verdadero impacto ambiental que pueda tener la actividad de la empresa en el medio externo.

Esta incertidumbre es mayor, cuando la entidad está iniciando sus operaciones y no existen estadísticas o datos confiables que indiquen con mayor certeza el impacto que genera las actividades desarrolladas por la empresa en el ambiente. A mayor trayectoria de la empresa menor debería ser la incertidumbre si a lo largo de los años, esta empresa ha levantado datos estadísticos que permitan medir el impacto contaminante de la basura en el ambiente, bien sea haciendo muestreos en los alrededores, levantando encuestas en las poblaciones cercanas de posibles enfermedades contagiadas por la basura, haciendo levantamientos con él los organismo competentes de los condiciones físico naturales (suelo, flora y fauna) del entorno.

En este orden, la norma hace mención al Valor presente cuando resulta importante el efecto financiero, es decir, debe considerarse los efectos de la inflación, lo cual repercute en el valor temporal del dinero, si para una entidad resulta significativo el efecto financiero producido por el descuento, la estimación de la provisión se debe estimar en función del valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

De acuerdo a la Norma “La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo, así como, el riesgo específico del pasivo correspondiente (NIC 37 párrafo 47).

Otro de los términos definidos en la NIC 37 son los pasivos contingentes. Entendido como una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por que ocurran o no uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. (NIC 37, párrafo 10).

Por otra parte, la norma establece que la obligación generada por pasivos contingentes no se reconoce contablemente ya que no existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incluyan beneficios económicos para satisfacerla. Asimismo, menciona que el importe de la obligación no puede ser medido con suficiente fiabilidad.

De acuerdo a lo señalado en párrafos anteriores, los pasivos contingentes constituyen pasivos que no cumplen con los criterios establecidos para ser reconocido en los estados financieros. Por lo que serán registrados en las notas revelatorias del estado de situación financiera

Los pasivos contingentes deben ser reevaluados permanentemente para determinar si la eventualidad de ocurrencia se considera probable, es decir, que sea probable el hecho de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación. En este caso, se procederá a reconocer la correspondiente provisión, en el periodo en el que ocurra el cambio de la probabilidad de ocurrencia, siempre y cuando pueda hacerse una estimación fiable del importe de la partida. (NIC 37, párrafo 30).

2.2.9 Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Las NIIF para las PYMES surgen en el año 2009 por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), las cuales establecen los criterios para el reconocimiento, medición y presentación de la información a ser incluida en los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades.

Las NIIF toman como referencia el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, a los fines de establecer los conceptos correspondientes sobre las transacciones económicas que serán incluidas en sus estados financieros. Entre las definiciones destacan: Hipótesis fundamentales, el devengo y el negocio en marcha, características cualitativas de los estados financieros, elementos de los estados financieros: activos, pasivos, patrimonio, rendimiento, ingresos y gastos, entre otros.

En la Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades, se establece la definición de PYMES y al respecto la norma señala que “son entidades que a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos” (pág. 14). En este sentido, se excluyen de la definición a las entidades que negocian en la bolsa de valores, los bancos, las empresas de seguro y los intermediarios de la bolsa.

La Sección 2 Conceptos y Principios Generales hace referencia al objetivo de los estados financieros, las cualidades que hace que la información financiera sea útil y las definiciones de activos, pasivos y patrimonio. Para efectos de esta investigación se toma en consideración el Pasivo, definido como “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (pág.18)

La característica principal de un pasivo es la obligación presente que la entidad contrae con terceros, bien sea de tipo legal o implícita, para la cual deberá desprenderse de recursos económicos.

La Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES hace mención a las Provisiones y Contingencias, estableciendo los criterios para el reconocimiento y medición de las provisiones, los pasivos contingentes y los activos contingentes, a excepción de las provisiones tratadas en otras secciones de las NIIF para PYMES.

La norma establece que para reconocer una cuenta como provisión se deben cumplir con las siguientes condiciones: 1) que la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado, 2) que sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación y 3) que el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable. Cabe resaltar, que de acuerdo a Normas Internacionales las provisiones constituyen pasivos de cuantía que generan incertidumbre.

Por su parte, el pasivo contingente surge cuando existe una obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo si ocurre o no un hecho, que genere sucesos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, es decir, no existe la certeza de que el hecho ocurra. En este caso, el hecho se revelara en notas a los estados financieros como un pasivo contingente.

2.2.10 Método para Estimar Valoración Económica de los Recursos Medio ambientales.

Ahora bien, dada la complicación en la valoración de los recursos, se desprende la complejidad para adoptar el paradigma contable prevaleciente para ejecutar la contabilidad ambiental, obligando al establecimiento de un nuevo paradigma, lo cual no significa que se deba evaluar o poner en

entredicho su funcionalidad, así como tampoco sea razón para contradecir las costumbres y las normas contables que rigen el tratamiento de la información contable. Esto significa que el sistema contable actual debe ser complementado.

En ese sentido, al no tener el recurso medioambiental un valor originado por su intercambio comercial, sino en un complejo de variables y métodos, es evidente que el registro contable no debe obedecer una contrapartida monetaria, lo cual implica una independencia de los flujos monetarios, por privación de sus beneficios, o a la remuneración de factores de producción por no ser bienes producidos por el hombre. Al respecto, Mantilla y otros (2005) señalan:

...De esta manera, se debe hacer un registro contable por su valor relativo a efectos sobre la calidad de vida, lo cual no tiene contrapartida. (...) En consecuencia, (...) el asiento contable se debe efectuar por partida sencilla. Los dineros vinculados o comprometidos en acciones de conservación y control ambiental se registrarán como cuentas independientes, bien como inversiones o gastos, según sea el resultado del egreso. (p. 37)

Los autores precitados proveen, en principio, la metodología general para los asientos contables medioambientales, a lo cual se puede agregar, siendo cónsonos con los principios contables, es que deberá evidenciarse la coherencia en cuanto al origen del valor de cada recurso, su determinación y su registro, de manera de poder efectuar una evaluación de la sostenibilidad ambiental en relación con el desarrollo de la organización.

De cuanto antecede se deriva la evidencia de que para corregir el desequilibrio medioambiental del actual modelo de crecimiento resulta obligado ir articulando sistemas por los que las empresas asuman como propios los costos externos que actualmente transfieren al conjunto de la sociedad. Como señala Rodríguez (1995, p. 111), tal empeño dista mucho de presentarse fácil, al menos por tres motivos: “en primer lugar, se tienen que

monetizar costos sociales para los que no existen referencias en el mercado. En segundo término, se aborda la valoración de costos que participan de la característica de la intangibilidad y, por último, la valoración se complica al entrar en los ámbitos del Derecho, y de manera más concisa, en los aspectos vinculados con el concepto de propiedad del patrimonio natural”.

Así pues, la valoración económica del medio ambiente cae en su mayor parte fuera del mecanismo del mercado. En consecuencia, tal valoración dista mucho de presentarse fácil. Pero no resulta imposible. De hecho, la ciencia económica hace ya tiempo que estudia el problema, y ha ido formulando diferentes metodologías valorativas. Su denominador común es el clásico esquema del balance coste-beneficio. Como es bien sabido, todas las decisiones económicas se toman a partir de un análisis comparativo entre los costos de una alternativa y los beneficios que se esperan de ella. La novedad estriba en que en el cálculo de los costos no aparecen solamente los de carácter privado, sino también los costos sociales, incluidos los medioambientales.

La medición del daño ambiental puede efectuarse a través de distintas metodologías y técnicas de valoración. De acuerdo con la teoría económica, el valor del ambiente se puede establecer con base en las preferencias de los individuos para conservarlo. En el primer caso puede tratarse de usos directos (o extractivos); indirectos (no extractivos) o valores de opción. En el segundo, se trata en esencia de valores de existencia, que vinculan la importancia del área, (Pagiola y Platais: 2001); aunque otros autores agregan también el valor de legado (Tinoco, 1999).

De lo anterior se deduce que de manera directa se puede establecer que el valor del usuario se deriva del uso actual que éste hace de los recursos naturales (Pearce y Turner, 1995).

La valoración económica de los recursos naturales es importante en la búsqueda del desarrollo sustentable, en términos económicos el usuario de los recursos naturales tenderá a no tratarlo como un bien gratuito; esto

debido, a que su objetivo será el mantenimiento del flujo de beneficios provenientes de los bienes y servicios proveídos por ellos. Existe la necesidad de plantear la valoración económica de los recursos naturales a través de los diferentes enfoques de mercado en la búsqueda del establecimiento de un desarrollo sustentable

La valoración económica del medio ambiente arroja información sobre el valor monetario que los miembros de un determinado colectivo le otorgan a las distintas alternativas medioambientales con las que se les confronta, definiéndose esta, como un conjunto de técnicas y métodos que permiten medir las expectativas de beneficios y costos derivados de algunas tales como: el uso de un activo ambiental, realización de una mejora ambiental, generación de un daño ambiental, entre otros.

2.2.10.1 Métodos de Valoración.

Los enfoques metodológicos diseñados para la valoración, motivados por la problemática del medio ambiente, están fundamentados por los costos de oportunidad de los bienes ambientales que no son vendidos ni intercambiados en el mercado. Existen diversos métodos para valorar los bienes ambientales (Véase figura2), no obstante, normalmente se suele distinguir entre métodos directos e indirectos.

La primera categoría llamada también de construcción de preferencias se fundamentan sobre la premisa que existen una serie de bienes para los cuales no se cuenta con información sobre las cantidades ofrecidas y demandadas y sus respectivos precios. (Grimaldo. 2004)

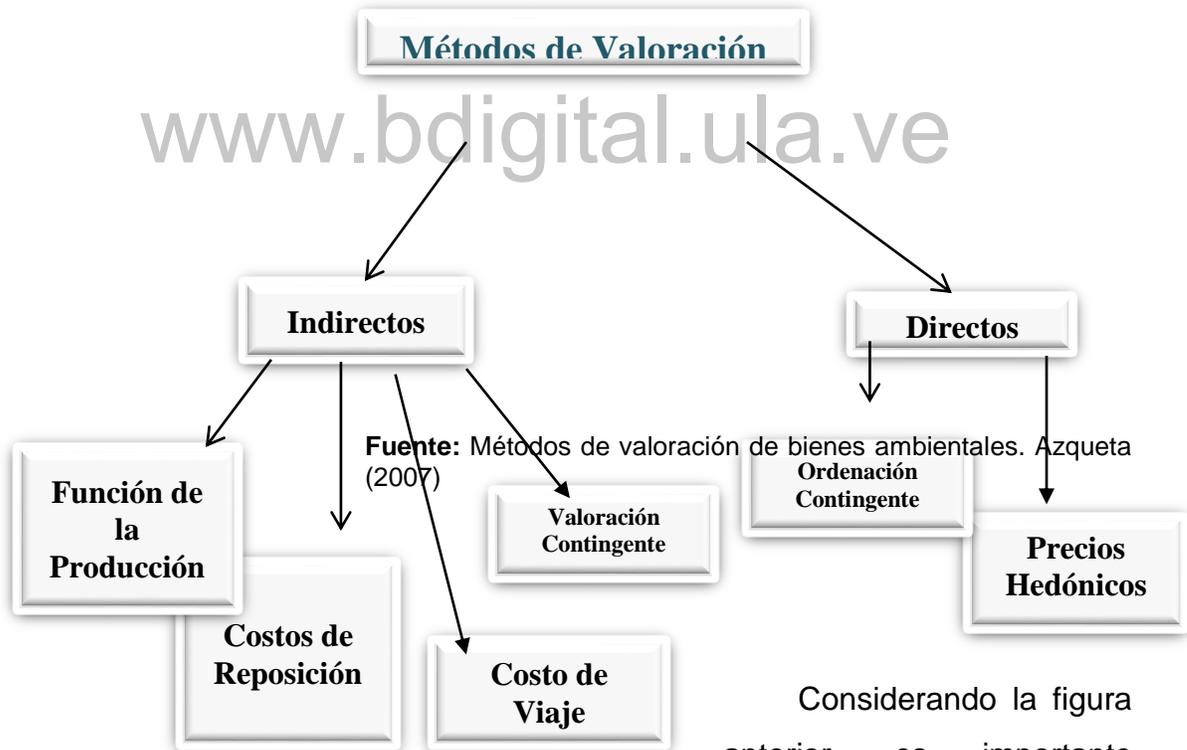
Por ello, la información necesaria para aplicar valoración a través de este enfoque, se obtiene a partir de encuestas que plantean escenarios hipotéticos de valoración del bien, incluye todas aquellas técnicas, como el método del costo de viaje, que tratan de obtener el valor del bien ambiental a través de la observación del comportamiento de los individuos en los

mercados de los bienes privados que guardan alguna relación con el bien ambiental.

Por su parte, la segunda categoría incluye aquellos métodos que preguntan a la gente directamente sobre valores, como es el caso de la valoración contingente. Por lo tanto, se trata fundamentalmente de construir un mercado hipotético donde los consumidores tienen la oportunidad de adquirir el bien ambiental en cuestión como lo hacen con el resto de los bienes privados que si tiene un mercado.

Éstos se desarrollan como sustitutos de los mercados con fallas y se basan en el hecho de que existen unas preferencias reveladas por parte de los individuos

Figura 2: Métodos de valoración de bienes ambientales.



señalar según Azqueta (2007), que existen varios métodos para la valoración económica del ambiente, los cuales se agrupan en **Métodos Indirectos**, estos se desarrollan como sustitutos con los mercados con fallas y se basan

en el hecho de que existen unas preferencias reveladas por parte de los individuos y los métodos directos llamados también de construcción de preferencias, se fundamentan estos métodos sobre la premisa que existen una serie de bienes para los cuales no se cuenta con la información que brinde las cantidades ofrecidas y demandadas y sus respectivos precios. Por ello, la información necesaria para aplicar valoración a través de este enfoque, se obtiene a través de encuestas que plantean escenarios hipotéticos de valoración del bien.

Dentro de los Métodos Indirectos se tiene:

1. Costos de Reposición
2. En función de la Producción
3. Costo de Viaje
4. Precios Hedónicos

Es por ello, que se realiza una exposición sobre cada uno de los términos que se describen en la figura, como son:.

www.bdigital.ula.ve

- ***El Método del Costo de Reposición.***

Este método se basa en el cálculo de los costos necesarios para recuperar el estado original de todos aquellos activos afectados negativamente por un cambio en la calidad de un recurso natural o del ambiente.

- ***El Método en Función de Producción.***

Estima el valor económico de los cambios producidos en la calidad ambiental a través de los efectos generados en la salud de las personas, los cuales ocasionan costos sociales para las comunidades y son difíciles de valorar.

- ***El Método del Costo del Viaje.***

Se procede a explicar el método de Costo del Viaje que, junto al Método de Valoración Contingente es la técnica económica más utilizada para valorar los espacios naturales.

El método de costo de viaje se aplica a la valoración económica de áreas naturales que cumplen una función recreativa, cuando la persona tiene que trasladarse a un entorno particular para disfrutarlo. Se puede afirmar que es la técnica más antigua de todas aquellas que tratan de obtener el valor de los bienes que carecen de mercado. Como señala McConnell (1985), su origen se encuentra en una petición realizada por el Servicio de Parques Naturales de los Estados Unidos a diez economistas, sugiriéndoles que idearan métodos para poder medir los beneficios económicos de la existencia de dichos parques y compararlos con los beneficios que se derivarían si tales áreas se utilizaran para otros propósitos alternativos. Este método busca estimar una curva de demanda por servicios ambientales en función del costo del viaje, el cual se obtiene a partir de información sobre el número de visitantes, la distancia al lugar, los gastos realizados, los lugares sustitutos.

El fundamento teórico se explica de la siguiente manera, aunque el precio de entrada a un espacio de interés natural sea cero, el costo de acceso es generalmente superior a dicha cantidad dado que el visitante incurre en unos gastos ocasionados por el propio desplazamiento. Por lo tanto, cada visita lleva consigo una transacción implícita en la que se intercambia el costo de acceso a dicho lugar por los servicios recreativos que ofrece el visitante.

Diferentes visitantes se enfrentan a diferentes costos de viaje siendo la respuesta de éstos (su mayor o menor número de visitas) a esta curva de demanda. El valor de los servicios recreativos que proporciona el lugar es el área que queda por debajo de dicha curva de demanda agregada por el número de individuos que acceden al mismo.

Considerando las relaciones que se establecen entre el usuario y los movimientos que requiere realizar para disfrutar de los bienes medioambientales, este método se fundamenta en ello bajo una visión de complementariedad entre los bienes privados (de mercado) y los bienes públicos (del medio ambiente).

Por ejemplo, para que las personas puedan disfrutar de los servicios medioambientales que proporciona el estado Mérida como destino turístico, deberá incurrir en el consumo de algunos bienes privados (transporte, hospedaje, gastronomía, tiempo invertido, otros) que tienen que ver con el desplazamiento hacia ese destino turístico.

De acuerdo con el autor en referencia, a este método se le ha dado preferencia, en tanto que través de su aplicación se podrá inferir cuál es el valor que los usuarios le asignan al patrimonio medioambiental de un destino, según la calidad del espacio natural, a partir de las preferencias que evidencien las decisiones que toman con respecto a aquellos bienes con mercado asociados a su consumo. Un ejemplo de esta función podrías ser la siguiente:

$$V_{ij} = f(C_{ij}, Y_i, D_i, Q_i, S_{ij}, e_{ij}) \quad (1)$$

Dónde:

V_{ij} = número de visitas que realiza la persona i al sitio j .

C_{ij} = Costo que le supone a la persona i llegar al lugar j (incluido el costo del tiempo).

Y_i = renta de la persona i .

D_i = vector de la características sociodemográficas del individuo i .

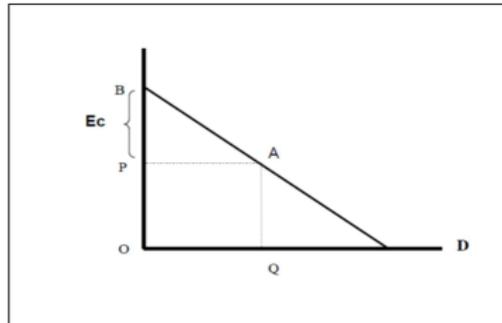
Q_i = vector de la características de calidad específicas del lugar visitado.

S_{ij} = el costo para el individuo i de visitar lugares sustitutivos de j .

e_{ij} = término de error.

Una vez estimada dicha función, se procede a calcular el excedente de consumidor (DAP) que es el área que queda por debajo de la misma y se agrega por el número de visitantes al espacio natural objeto de análisis, obteniéndose en consecuencia los beneficios derivados del uso recreativo de este espacio natural.)

Figura 3: Costo del Viaje.



Fuente: Costo del Viaje. Cerda (2003)

Se observa en la figura, que el individuo consume la cantidad OQ a un precio OP. Por lo tanto, el costo de su consumo es OPAQ., mientras que él está dispuesto a pagar por dicha cantidad de bien el monto total de OBAQ., la diferencia entre este beneficio bruto y el costo total para la persona representa el excedente (beneficio neto) del consumidor y que se visualiza en el triángulo BAP.

Sin embargo este método presenta los siguientes problemas: La principal desventaja del método del costo de viaje es que con el mismo tan sólo se pueden estimar los valores de uso de los espacios naturales, por tanto, no se pueden estimar los valores de no uso (opción y existencia), a diferencia del Método de Valoración Contingente (MVC).

Otro problema de este método es la determinación de los costos de acceder al lugar, ya que además de los costos ineludibles (gasolina consumida, peajes de autopista si los hubiera, amortización y seguro del vehículo, entre otros.) existen otros que también se deberían de tener en cuenta como es el costo de oportunidad del tiempo de viaje, y de estancia

en el lugar que podría ser medido como un porcentaje del salario por hora que recibe el propio individuo cuando trabaja.

-El Método de los precios Hedónicos.

Intenta descubrir todos los atributos del bien que explican su precio y averiguar la importancia cuantitativa de cada uno de ellos. Se ocupa de aquellos servicios ambientales relacionados con el bienestar, la calidad del aire, las bellezas naturales, la fertilidad del suelo. Estos servicios ambientales aunque no poseen un mercado real, son parte del proceso de formación de precios de otros bienes y servicios que sí son mercadeables.

Tiene la misma fundamentación teórica que el costo anterior, es decir, mediante la relación entre los precios de los bienes y servicios con el mercado, se puede inferir el valor de bienes o servicios medioambientales sin mercado. La diferencia está en que en este método, el bien ambiental es parte del bien privado (por ejemplo en el caso de la operación por parte de los mismos dueños del parque temático Los Aleros en Mérida).

- Los Métodos Directos.

Son aquellos que tratan de descubrir el valor que las personas conceden a los distintos recursos ambientales, simulando un mercado en el que pudieran adquirirse o transarse los derechos sobre los mismos. Obtienen el valor monetario, de las disposiciones a pagar por un bien medioambiental o de la petición de indemnización que pide un ser humano frente a la afección de su medio, por un agente externo. No efectúa comparaciones con unidades físicas, se lleva a cabo en mercados reales y también dentro de mercados hipotético, a través de simulaciones y encuestas directas sobre los afectados.

Bajo estas premisas, a continuación se presentan los principales y más comunes métodos. Entre ellos, Azqueta (2007) destaca los siguientes como los más habituales:

-Método de Valoración Contingente.

Es un método hipotético y directo que se basa en la información que revelan las personas cuando se les pregunta sobre la valoración del bien ambiental objeto de análisis. Por lo tanto, un elemento fundamental de este método es el diseño de un cuestionario que recoja la valoración que las personas otorgan a los cambios que se producen en su nivel de bienestar ante una alteración en las condiciones de oferta del bien ambiental. De esta forma se evita el obstáculo que supone la ausencia de mercado para los bienes ambientales enfrentando a los consumidores con mercados hipotéticos en los cuales tienen la oportunidad de mostrar su disposición a pagar (DAP) por el bien ambiental objeto de análisis.

La principal ventaja de este método, está en la valoración directa que el ciudadano hace acerca de sus preferencias. Sin embargo puede perder credibilidad si estas preferencias se ven afectadas por la influencia de los productores de bienes, o también por otros productores consumidores de bienes. Este método no ha sido tan ampliamente adoptado como los dos anteriores, debido a que agrega un costo adicional a su sola aplicación: se aplican encuestas para que las personas indiquen directamente cuánto dinero estarían dispuestos a pagar por la conservación de las condiciones del patrimonio ambiental y además, cuánto dinero exigirían a cambio de la aceptación de su pérdida. Trata de establecer una aproximación del valor que la gente obtiene del consumo de un determinado beneficio ambiental

Es decir el método consiste en presentar a la persona entrevistada una colección de alternativas, y solicitarles que las ordene de más o menor preferencia. Las alternativas se componen de dos elementos que son la calidad del ambiente y el precio que hay que pagar para conseguirla. Una vez que sean ordenadas las alternativas, puede intentarse descubrir la función indirecta de utilidad. Este método para que se desarrolle de manera eficiente de cumplir con las siguientes **fases**, Riera (1994) señala que

normalmente son nueve el número de fases o estadios por la que transcurre el desarrollo del método contingente:

1. Definir con precisión lo que desea valorar en unidades monetarias

El método de valor contingente se puede aplicar a una amplia variedad de bienes públicos, externalidades y bienes medioambientales. De hecho, la aplicación empírica del mismo abarca estudios sobre la calidad de agua y del aire, actividades recreativas realizadas en espacios naturales, la conservación de especies animales y vegetales, políticas sobre bienes públicos locales, el riesgo para la salud de determinadas actividades contaminantes, entre otros. Por lo tanto, dada la diversidad de situaciones objetos de valoración, es necesario que el bien sea definido con precisión. Es decir, debe estar claro en la mente del investigador qué es exactamente lo que se quiere medir en unidades monetarias. Generalmente, se encuentran situaciones que se caracterizan por la existencia de una política sobre el bien que puede suponer la conservación o desaparición del mismo o también de una modificación en sus niveles de calidad.

2. Definir la Población Relevante.

Una vez que se ha definido con claridad el objeto de estudio es imprescindible proceder a determinar la población relevante para la encuesta, es decir, el conjunto de individuos que se benefician del bien o de un cambio en la calidad del mismo. Por tanto, y tomando en como ejemplo un parque natural, la determinación de la población afectada implica estudiar tanto a los usuarios como a los no usuarios del mismo. En el primer caso, se estaría hablando de los visitantes del parque natural que obtiene un beneficio del uso que realizan de dicho parque, es decir de las actividades que allí se desarrolla (caza, pesca, acampada, paseo, entre otros). También se puede restringir el estudio de los beneficiarios a un grupo concreto de usuarios, por ejemplo, a los que se dedican a cazar. En el segundo caso, la población relevante debería incluir a todos aquellos individuos que, si bien no visitan el

parque natural, la sola existencia del mismo, o la posibilidad de visitarlo en el futuro, les reporta un beneficio.

3. *Concretar los elementos de simulación del mercado*

El método de valoración contingente pretende situar al individuo frente a un bien ambiental tal y como lo haría el mercado frente a los bienes privados. Por lo tanto, el investigador interna simular, mediante una encuesta, un mercado real por ello debe definir con precisión la cantidad del bien que es objeto de valoración, la forma de provisión del mismo, la forma de pago y, por último, debe optar por un método de licitación, es decir, por un formato de presentación de la pregunta sobre disposición a pagar.

En relación con el primer punto, cuando se construye un mercado hipotético (mediante una encuesta) para valorar un determinado bien, debe quedar claro qué cantidad del mismo es la que se pretende valorar. En el caso de un parque natural, si está valorando la conservación del mismo, intervendrían las medidas de superficie (el número de hectáreas v que abarca el parque) y el tiempo (conservación futura).

Otro aspecto importante es el que hace referencia a la forma de provisión del bien, es decir, debe diseñarse el mercado hipotético de tal forma que quede claro el momento de provisión del bien (en unos días, meses o años), quien va a responsabilizarse de su provisión (la administración local, la administración local, la autonómica o la central) y cómo va a realizarse dicha provisión. En el caso de un parque natural, estos aspectos son innecesarios ya que éste ya ha sido provisto por la naturaleza.

La forma de pago se refiere a través de que instrumento económico se va a materializar el pago hipotético. Normalmente, el caso de los parques naturales se utiliza una entrada hipotética que deberían pagar todos los visitantes o incluso la donación voluntaria a un fondo de conservación de la naturaleza.

Por último, el formato de licitación hace referencia a si la pregunta sobre la DAP es abierta (Cuánto es lo máximo que usted pagaría),

dicotómica o cerrada (responder “sí” o “no” a una determinada cantidad propuesta) o a una combinación de ambas (formato mixto).

4. *Decidir la modalidad de la Entrevista.*

El siguiente paso que ha de dar el investigador en el diseño de un ejercicio de valoración contingente consiste en decidir la modalidad de la entrevista. Cabe señalar que la entrevista personal es el método elegido en una gran mayoría de los ejercicios de valoración contingente. Estas entrevistas pueden realizarse en el domicilio de los individuos o *in situ*. Una ventaja de esta modalidad, es que la presencia física del entrevistador suele ser de gran ayuda a la hora de resolver dudas que puedan aparecer en el transcurso de la entrevista. Al mismo tiempo, el entrevistador puede valerse de la utilización de material visual para transmitirle al entrevistado aquellas ideas que suelen ser complejas. Sin embargo, su mayor desventaja es su elevado costo de presupuesto.

5. *Seleccionar la Muestra.*

La población relevante en un estudio de valoración contingente suele ser demasiado grande como para ser entrevistada en su totalidad, por ello se selecciona una pequeña muestra. Esta debe representar el conjunto de la población que es objeto de estudio, por lo tanto, las características demográficas y sociológicas de dichas muestras han de aproximarse, en la medida de lo posible, a las de la población puesto que, en caso contrario, aparecerá un error de muestreo.

6. *Redactar el Cuestionario.*

El cuestionario es un elemento esencial en la construcción de un mercado hipotético, puesto que a través de las preguntas contenidas en el mismo obtendremos el valor que los individuos otorgan a un bien que carece de mercado.

Generalmente, el cuestionario viene estructurado en tres bloques claramente diferenciados:

- ✓ Información sobre el bien que se pretende valorar

- ✓ Valoración del bien
- ✓ Información sobre las características socioeconómicas de la persona entrevistada.

El primer bloque, comprende la información relevante sobre el bien que se pretende valorar y, por lo tanto, sirve para familiarizar o introducir al entrevistado en el escenario de valoración de modo que éste pueda identificar correctamente el problema que se está tratando.

En la segunda parte del cuestionario, se aborda la cuestión central de todo ejercicio de valoración contingente: la formulación de la pregunta sobre la disposición a pagar. Para ello, previamente se describe la modificación propuesta que lo que normalmente hace es comparar dos situaciones alternativas que pueden hacer referencia al cambio en la calidad de un bien ambiental o a la provisión o no del mismo. También debe quedar clara la forma de provisión del bien, el vehículo de pago y el método de licitación.

La tercera y última parte del cuestionario, incluye un conjunto de preguntas relacionadas con las características socioeconómicas del individuo como son su renta, edad, estado civil, número de hijos, nivel educativo, entre otros. La utilidad de las mismas radica en que ayudan al investigador a entender mejor las razones que están detrás de la disposición a pagar mostrada por los individuos.

7. Realizar las Entrevistas.

Una vez que se tiene el diseño del cuestionario definitivo, se procede a la realización de las entrevistas a una muestra aleatoria de la población. Estas deben realizarse por encuestadores profesionales puesto que cuentan con una amplia experiencia en este tipo de actividades y, por lo tanto, es más difícil que influyan sobre la respuesta dada por los entrevistados evitándose de esta forma la aparición de determinados sesgos que podría invalidar la calidad del estudio que se está llevando a cabo.

8. Y 9 Explotar Estadísticamente las Respuestas y Presentar e Interpretar los Resultados.

Una vez realizadas las encuestas, el siguiente paso es proceder a la explotación de la información contenida en ellas trasladando ésta a una base de datos que sea susceptible de ser explotada por cualquier programa estadístico.

A continuación, se procede a analizar los datos. Este análisis tiene como objeto principal la obtención de la valoración del bien por el individuo representativo para el conjunto de la población. Los parámetros de la población estimados, mediante diferentes funciones matemáticas, para este fin son la media y la mediana de la disposición a pagar declarada por los individuos entrevistados. Resultados que, no obstante, no están exentos de dificultad

El objetivo final de la valoración contingente es obtener el valor agregado para el conjunto de la población a partir de una muestra reducida de la misma. El procedimiento que suele seguir consiste en multiplicar el parámetro estimado o valor calculado, la media o la mediana, por el tamaño de la población.

- ***Ventajas del Método de Valoración Contingente (MVC)***

Frente a los métodos de valoración indirectos, el MVC presenta básicamente tres características:

- a) Es el único capaz de estimar, además de los valores de uso, los valores de no uso (opción y existencia)
- b) Presenta gran flexibilidad para valorar todo tipo de situaciones y bienes públicos. De hecho, se ha utilizado ampliamente para valorar los servicios recreativos proporcionados por los espacios naturales, los cambios en la calidad del aire y del agua y los efectos externos positivos y negativos
- c) A diferencia de los métodos indirectos, el MVC, además de permitir estimar la disposición a pagar, también es capaz de obtener la disposición a ser compensado por permitir un cambio que empeore la

calidad del bien ambiental o por renunciar a uno que supiera una mejora en dicha calidad.

2.2.11 Externalidades Relacionadas con el Sector Turístico

Si bien la curiosidad es una característica innata del ser humano, no hace más de pocos siglos que la satisfacción de esa necesidad adquiere carácter turístico gracias al desarrollo tecnológico de los medios de transporte y de la tercerización de la sociedad. Así lo señalan Antón y González (2007), quienes realizan una serie de reflexiones al respecto, producto de las cuales confluyen en la necesidad de la construcción del espacio turístico desde el factor social en atención al creciente número de destinos en todo el mundo que se han abierto e invertido en el turismo, haciendo del mismo un factor clave de progreso socio económico mediante la obtención de ingresos por exportaciones, nuevos puestos de trabajo, de empresas y de infraestructuras.

Es así que sólo desde hace pocas décadas que la democratización del ocio y el turismo ha permitido aflorar esta práctica en sectores medios de la sociedad y en los países menos desarrollados.

Sobre ello, la Organización Mundial del Turismo(OMT) (2014), indica que la continua expansión y diversificación del turismo, lo ha convertido en uno de los sectores económicos de mayor envergadura y crecimiento del mundo, tal como lo demuestran sus cifras: "...las llegadas de turistas internacionales han registrado un crecimiento prácticamente ininterrumpido: desde los 25 millones en 1950 hasta los 278 millones en 1980, los 528 millones en 1995 y los 1.087 millones en 2003" (p.3). Se prevé que para el año 2030, la cifra de llegadas de turistas alcance los 1.800 millones a una tasa de crecimiento interanual de 3,3% desde el 2010, donde en los países emergentes dicha tasa podría ubicarse en 4,4%.

2.2.10.2 Normalización para la Internalización de los Costos Medioambientales

De acuerdo con la revisión documental realizada, se observa que los primeros intentos en esta materia han sido llevados a cabo por grandes empresas, las cuales incluso incluyen habitualmente un apartado sobre su comportamiento medioambiental. Según refiere Calomarde (2000), en Estados Unidos, la comunicación de los resultados al público externo es regulada por la Securities Exchange Commission, la cual exige a todas las compañías un informe sobre sus dificultades medioambientales cuando ello tenga impacto en sus operaciones. Lo mismo hace la Comisión Nacional de Valores de España. En Europa y Japón, para las grandes empresas ya es costumbre incluir estos informes en sus estados anuales.

Por otra parte, aunque no se trate de un organismo encargado de regular los aspectos contables propiamente dichos, se puede destacar la labor del Global Reporting Initiative (GRI), una organización no gubernamental fundada por la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES), y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) en el año 1997, dedicada a impulsar la elaboración de memorias de sostenibilidad en todo tipo de organizaciones mediante la producción de las guías para la elaboración de memorias y el establecimiento de principios e indicadores que las organizaciones pueden utilizar para medir y dar a conocer su desempeño económico, medio ambiental y social. Las guías emitidas por el GRI, son ampliamente utilizadas a nivel mundial y pueden apoyar a la contabilidad de gestión en lo que respecta a la presentación de informes de sustentabilidad. (Calormade, 2000).

Adicionalmente, se podría decir que a raíz de la Cumbre de Río el International Standart Organization (ISO) desarrolló las Normas ISO 14000, las cuales se han convertido a nivel mundial en patrones de normalización para garantizar la calidad de la gestión ambiental, cuyo objetivo es:

...la estandarización de formas de producir y prestar servicios que protejan al medio ambiente, aumentando la calidad del producto y como consecuencia, la competitividad del mismo ante la demanda de productos cuyos componentes y procesos de elaboración sean realizados en un contexto donde se respete al ambiente.” (Normas y Certificaciones. s.f., p.1)

Así, debido a su importancia y reconocimiento a nivel internacional, el organismo encargado de normalizar la calidad en Venezuela (SENCAMER), decidió adoptar las ISO mencionadas y, a raíz de ello, en 1996 estableció la Norma COVENIN-ISO 14004-1996 “Sistemas de gestión ambiental. Directrices generales sobre los principios, sistemas y técnicas de apoyo”, a fin de asegurar la calidad de los sistemas de gestión ambiental en el país y facilitar la aceptación de todo aquel que en este sentido quiera incursionar en un mercado extranjero.

La mayoría de estos adelantos en normalización contable internacional, se refieren específicamente a la contabilidad financiera, ya que regulan la presentación de la información financiera en los informes externos y las normas de auditoría. No obstante, algunos de estos organismos como el Grupo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR, por sus siglas en inglés) y la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), han emitido informes o documentos guía en el ámbito de la contabilidad de gestión, los cuales no son de obligatorio cumplimiento debido a las características propias de esta rama de la contabilidad que no se rige por principios y normas contables, sino que busca adaptarse a las necesidades de cada organización, pero que pueden resultar sumamente útiles para la recopilación, registro y presentación de información, tanto financiera como no financiera, que permita a los usuarios internos de las organizaciones tomar decisiones acertadas y oportunas.

Ante todas estas iniciativas orientadas a lograr la armonización contable internacional y eliminar las posibles diferencias en la información financiera

presentada de acuerdo con normativas contables diferentes, las instituciones de profesionales de diversos países han decidido plegarse a las normas internacionales.

En Venezuela, le corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), difundir a través de los distintos Comités Técnicos adscritos a la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la Federación, los principios de contabilidad, normas de auditoría y demás normas que guíen la actuación profesional ética y las medidas disciplinarias del Contador Público en el país, según lo establecido en el artículo 4(a) de sus Estatutos (FCCPV, 2000).

De acuerdo a ello, en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua en el año 2004, la FCCPV decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera emanadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a partir del año 2001, lo que originó la derogación de las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT), por las Normas de Información Financiera Venezolanas (VEN-NIF) y los Boletines de Aplicación o Adopción (BA VEN-NIF).

Con mayor precisión a efectos de este estudio, debe señalarse que las VEN-NIF refieren a las normas de contabilidad que deben ser de obligatoria aplicación en las Pequeñas y Medianas Entidades (PYME) a partir del 01 de enero de 2011, en el Boletín de Aplicación de los VEN-NIF No. 6 (Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, 2011), en conjunto con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES, 2009), emitida por el IASB en el año 2009.

Los BA VEN-NIF emitidos por la FCCPV, especifican las normas internacionales aplicables en Venezuela y determinan su implementación práctica.

2.2.11.1 Contexto del Mercado Turístico.

Visto lo anterior, puede decirse que el turismo es una actividad económica cuya importancia se ve reflejada tanto en números como en su impacto en inversiones, infraestructuras y generación de empleo y donde además, el protagonismo del hombre es evidente. Sin embargo, a pesar de lo impresionante de los hechos y las cifras, así como también en concordancia con lo señalado por Antón y González (2007), es posible percibir la frecuencia con la que los aspectos relacionados con el turismo son revestidos de innumerables juicios de valor que tienden a minimizar su importancia. De allí, que su conceptualización, desde el punto de vista general, es difícil y puede caer en contradicciones.

Ahora bien, cabe acotar que la OMT (1995) establece que el turismo “comprende las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, en un período de tiempo consecutivo inferior a un año con fines de ocio, por negocios y otros motivos” (p. 14). De este concepto, se desprende que en el turismo

están implicadas las variables de movilización del individuo, el tiempo de la estancia y además resalta que entre las causas de la movilización y permanencia no necesariamente deben limitarse a viajes de vacaciones o esparcimiento, no obstante, se minimiza el hecho social que también significa el turismo.

Una concepción más amplia del turismo puede deducirse si se considera que en el concepto de la OMT también se evidencia la presencia de los factores que hacen posible el turismo: las personas, el espacio geográfico. Las personas, el factor social, conllevan a Antón y González (2007) a considerar el turismo como el “conjunto de relaciones y fenómenos sociales producidos por el desplazamiento y permanencia de las personas fuera del lugar de su domicilio” (p.10) y, el destino -el espacio geográfico-, les refiere al turismo como el “desplazamiento en el espacio realizado por las personas con el fin de servirse de otros espacios (...)” (Ob.cit., p.10).

De la última consideración precitada, se desprende entonces que el turismo implica el disfrute los recursos y atractivos medioambientales que perviven de una localidad. De esta manera, es quizás esta concepción la que mejor pone de manifiesto la relación del turismo con el ambiente, es decir, el turismo demanda y consume espacio medioambiental en su proceso productivo.

En ese orden de ideas, en los tiempos actuales las actividades turísticas buscan estructurarse de manera de preservar el patrimonio natural, cultural y hasta social de los destinos. En Venezuela por ejemplo, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 9.044 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo (2012, Art. 36), es un deber y una obligación que la actividad turística se realiza en resguardo del patrimonio natural y cultural, por lo cual se favorecerán aquellas iniciativas de desarrollo turístico de bajo impacto sobre el ambiente, en beneficio de preservar el patrimonio hidrográfico, energético y forestal, así como la biodiversidad, las zonas protegidas, la flora y la fauna silvestre.

Generalmente, la acción humana genera una serie de impactos en el ambiente que se pueden resolver de manera económica, puesto que la actividad turística da empleo a muchos trabajadores y con lo que se dinamizan las zonas de destino, aunque como aspecto negativo presenta una alta inflación en los precios debido a la diversidad de involucrados.

2.2.11.2 Mercado y Mercado Turístico.

El mercado es el área en donde tienen lugar los intercambios de productos y servicios; allí se llevan a cabo la oferta, la demanda, la compra y la venta. La oferta y la demanda fijan los precios; de allí que el mercado sea una de las categorías básicas en el estudio de la economía.

En palabras de Ávila y Lugo (2004), desde el punto de vista económico:

- El mercado es el área geográfica dentro de la cual convergen las fuerzas de la oferta y la demanda, en la que vendedores y compradores mantienen estrechas relaciones y llevan a cabo suficientes transacciones a fin de establecer la fijación o la unificación de precios.
- Mercado es un grupo organizado de personas en constante comunicación para realizar transacciones comerciales
- Mercado es la relación entre productores y consumidores para la fijación de precios de los bienes y servicios. (p. 157)

Interpretando lo precitado de forma general, el mercado implica un espacio físico o figurado, relaciones entre vendedores y compradores (la oferta y la demanda), una transacción de intercambio comercial y un sitio donde se compra y se vende. Entonces, es evidente la presencia de tres elementos básicos en el mercado: la demanda de bienes y servicios, la oferta de esos bienes y servicios y el precio de esos bienes y servicios.

Ahora bien, de acuerdo con la naturaleza y los fines de los bienes y servicios que hacen concurrir al mercado, esto supone una variedad de clasificaciones cuyo estudio sobrepasaría los objetivos de la presente investigación. Así, a continuación se tratan aspectos relacionados con el mercado clasificado como mercado turístico. Esta categoría de mercado refiere a un conjunto de “usuarios que acceden a la variedad de actividades que se pueden utilizar y disfrutar en el destino seleccionado” (Berastain, 2006, p. 41), lo cual también significa que en dicha variedad de actividades están incluidos aquellas organizaciones y subsectores que facilitan la actividad turística.

En este orden de ideas, se podría inferir que es un mercado heterogéneo y variado en cuanto a factores intervinientes del cual los operadores del sector pueden tener control sobre sólo uno o algunos de ellos.

El citado autor puntualiza que se debe ofrecer algo diferente suficientemente fuerte para que pueda ser aprovechable la oportunidad, y sugiere que “una empresa tendrá una oportunidad de mercado si puede

ofrecer un producto o servicio al mercado, de forma única (si hablamos de productos nuevos), mejor o al menos más barata que los competidores”. (ob.cit., p. 32). A tal efecto, es conveniente estudiar los conceptos teóricos y algunas posiciones de autores especialistas en esas variables que son relevantes a los objetivos del presente análisis.

A) Inventario de patrimonio turístico (La oferta). El patrimonio turístico exige especial atención en la aplicación de políticas dirigidas a promover la participación activa en la gestión ambiental de productos y destinos turísticos, ya que, desde la visión del Ministerio del Poder Popular para el Turismo - MINTUR (2012), permiten “...al ciudadano común, a los organismos del Estado en sus diferentes instancias de actuación y a las diversas organizaciones productivas, garantizar la difusión, valoración y preservación de nuestro patrimonio, (...)”. (p. 3) En relación a lo anterior el Ministerio del Poder Popular para el Turismo MINTUR, se trata es de incentivar la puesta en valor de los recursos patrimoniales, naturales y culturales, y su conservación, por ser estos recursos la base del desarrollo de productos y servicios turísticos sustentable.

De esta manera, siendo definido el patrimonio turístico, según MINTUR (2009; citado por MINTUR, 2012), “el conjunto de elementos naturales o culturales, transformados en atractivos turísticos, más los elementos de la planta turística (equipamiento e instalaciones) y servicios, capaz de motivar el desplazamiento de corrientes turísticas hacia un determinado destino.” (p. 9), entonces es viable considerarlo como la oferta de mercado del sector turístico, en cuyo caso, la actividad industrial del sector turismo comprenderá a aquellos operadores que facilitan el disfrute del patrimonio turístico.

En ese orden de ideas, para convertir el patrimonio natural y cultural en patrimonio turístico, en su proceso de producción los operadores turísticos contemplan la procura de algunos elementos, tales como: acceso al sitio de interés (carreteras y vías en buen estado), lugares para pernoctar, sitios gastronómicos, seguridad y vigilancia, garantía de los servicios básicos

públicos y tecnológicos, entre otros. Todos ellos conforman e integran la oferta del mercado turístico, de donde se desprenden los aspectos internos y externos que deben contemplarse al sistema de gestión ambiental de la empresa turística.

Llegado a este punto, desde la visión contable es menester para la investigadora relacionar el patrimonio turístico con el inventario inicial, en tanto representa la existencia de los recursos, propios y públicos, que tiene la empresa para comerciar con ellos, pagando el usufructo de su explotación o procesándolos primero antes de comercializarlos en un período económico determinado.

B) Demanda turística. Para Camacaro (2008), la demanda turística es el “Conjunto de bienes y servicios turísticos que el turista está dispuesto a adquirir a los precios internos, en el caso del turismo nacional; a precios determinados por las tasas de cambios en el turismo internacional.” (p. 73) En este lado del mercado turístico, se puede observar entonces que la demanda surgirá de las necesidades del turista al movilizarse desde su sitio habitual de residencia para el disfrute de otro, cuantificando todo, desde que parte de su hogar hasta su retorno.

En este sentido, De La Calle (2006) señala que estimar el “volumen de visitantes como turistas o excursionistas y su distribución temporal, constituye uno de los grandes problemas de investigación en materia de turismo urbano” (p.34) y amplía su reflexión señalando que esta situación es muy común sobre todo en aquellos espacios donde no hay una entrada controlada o dónde se dispone de varias entradas de acceso como en los museos, parques nacionales o en los espacios naturales.

Sin embargo, el autor precitado indica como guía dos vías de ejecución para obtener la información requerida:

- Estimaciones que se hacen de manera directa, basadas en los registros disponibles de entradas y salidas a las principales atracciones turístico-culturales, o el tránsito por los ejes turísticos más importantes

- Estimaciones indirectas, basadas en la comparación de los niveles de consumo teórico de los residentes de la ciudad frente al consumo real de esa ciudad (residentes + visitantes). Esta incluso puede también determinarse por el consumo de servicios públicos.

En cuanto a la descripción cualitativa, en esta se incluyen aspectos como el comportamiento de la demanda, estacionalidad, ubicación geográfica y la composición y origen del gasto promedio en el sector, discriminados por servicios o productos ofrecidos y demandados. En consecuencia y por analogía, es necesario considerar como actor de la demanda al turista.

Retomando el punto de la demanda desde la visión de las necesidades del turista, cabe ampliar el punto inmediatamente antes señalado, indicando que perfil del sitio turístico define el perfil de sus visitantes (De La Calle, 2006). A manera de ejemplo, se podría mencionar el siguiente: un destino cuyo principal atractivo es el aspecto cultural, el turista se sentirá motivado principalmente por la cultura y la identidad. No obstante, hay que pensar que con el paso del tiempo y con el progreso, las ciudades y destinos turísticos han variado sus atractivos y, señala el autor en referencia que “de igual forma, el turismo ha experimentado y experimenta profundas mutaciones, impulsado por los propios cambios en las motivaciones que impulsan los desplazamientos turísticos.” (p.107)

De acuerdo con lo precitado, y según afirma Kotler (2001)

...analizar el perfil del consumidor actual y potencial de un cierto grupo de productos, guía la toma de decisiones de la empresa hacia la satisfacción de sus necesidades si se toman en cuenta sus motivaciones, personalidad, quién es, cómo es, dónde está, qué, cómo y por qué compra, entre otros. (p. 160).

En todo caso a lo que se refiere, según Kotler (2001) es a entender el comportamiento de los compradores, esto es, “...las características y

procesos del comprador que dan origen a ciertas decisiones de compra.” (p.160) y en esta sucesión se deben englobar los factores culturales, sociales, personales y psicológicos que influyen en su decisión.

C. Precios. El precio es el elemento del mercado que produce ingresos; los demás generan costos. Adicionalmente se podría decir que el precio es uno de los elementos más maleables, ya que se puede cambiar rápidamente, a diferencia de la oferta o de la demanda. Sin embargo, hay que considerar que la competencia de precios es uno de los problemas más grave que enfrentan las empresas (Kotler, 2001); a pesar de ello, muchas organizaciones no manejan bien la fijación de precios.

Según el autor referenciado, los errores más comunes son: (1) la fijación de precios está demasiado orientada hacia los costos; (2) los cambios del mercado no son equiparables con la frecuencia con la que se modifican los precios para aprovechar la oportunidad; (3) la fijación del precio se hace de forma independiente al resto de la mezcla de los factores de producción y no como una estrategia; y 4) el precio no es lo bastante variado para los diferentes artículos, servicios, segmentos de mercado y ocasiones de compra. (p. 161)

En el caso de la internalización de los factores medioambientales en los costos del sector turismo, que hasta ahora los había considerado externos y no evaluables, y por tanto fuera de su cuenta de resultados, se provoca una situación en donde se disminuyen los beneficios generados en el corto plazo y, tal como lo señala Calomarde (2000), “de no producirse en todas las empresas concurrentes en un mercado, provocará modificaciones en la situación competitiva”. (p.51)

No obstante, la nueva situación no tiene por qué ser un obstáculo para la gestión ambiental. La empresa podría acceder a otras formas de actuación, para relacionar un ejemplo sería, que aquellas situaciones que se deduzcan a partir del profundo análisis interno de sus sistemas productivos o

bien del análisis de sus actuaciones en el mercado, es lo que permitirá facilitar los beneficios para el uso de los recursos ambientales.

2.2.11.3 Internalización de los Costos Medioambientales en el Mercado Turístico.

Sobre la base de las reflexiones hechas en el apartado precedente y partiendo de la premisa que las relaciones de mercado implican un proceso de comercialización, se considera conveniente definir este proceso para un mejor entendimiento de las externalidades a la actividad comercial del turismo con fines de su internalización. En palabras de Kotler, Armstrong, Cámara y Cruz (2004) dicho proceso consiste en lo siguiente:

...la búsqueda de la clarificación de la necesidad que la empresa está atendiendo, considerándola desde la óptica del consumidor. Comprender cuál es el valor que el consumidor está dando a los beneficios que le otorga el producto o servicio que la empresa vende, para así desplegar la oferta en función de las alternativas que espera el mercado consumidor. (p.35)

La óptica establecida en la cita tiene mucha relación con lo que establece Kotler (2001) desde el punto de vista de mercadeo, quien menciona que para el logro exitoso de sus objetivos, la empresa debe desarrollar una estrategia con una serie de programas que implican decisiones del producto (oferta de la empresa al mercado), de precios (al mayor, al detalle, descuentos por grupos, condiciones de pago), de comercialización (las actividades que se realizarán para entregar el servicio al cliente final, identificar y reclutar intermediarios para suministrar de manera eficiente el servicio al mercado objetivo), y de su mezcla promocional (todas aquellas actividades que realiza la empresa para comunicar y promover la existencia de su servicio).

Igualmente, en la planificación estratégica de los servicios turísticos, por su naturaleza intangible, deberán diseñarse programas que potencien la

percepción de calidad del servicio a ofrecer. En tal sentido, se podrían mencionar las consideraciones directas sobre el personal de contacto con el cliente, sobre la infraestructura que servirá de apoyo en la prestación de los servicios y sobre el proceso operativo.

Todos esos factores constituyen la industria, en el caso de estudio, la industria turística, a la que Kotler (2001) se refiere como “un grupo de empresas que ofrecen un producto o servicio o clase de productos que son sustitutos aproximados unos de otros” (p.220) pero que para hacer una clara identificación de a quiénes enfrentar, a este concepto se le debe agregar el enfoque de mercado, esto es “...los competidores son empresas que satisfacen la misma necesidad de los consumidores.” (p.223). Hablar de turismo es hablar de servicios, en consecuencia, se está operando dentro de un sector económico muy particular. Es decir, el turista elige el destino, un alojamiento y, en ocasiones, él mismo hará sus arreglos de viaje lo cual implica localizar transporte y una compañía a la cual pueda contratárselo. Estando en destino, necesitará trasladarse desde y hasta el hotel con ofertas complementarias. Todos ellos son servicios turísticos.

En este orden de ideas, es conveniente referir de nuevo a Kotler (2001, p. 220) sobre que el punto de partida para describir la industria o el negocio de interés, es especificar el número de empresas que la integran y si sus productos son muy homogéneos o por el contrario, diferenciados. Así mismo, identificar qué tan complejo es entrar al negocio, en términos de capital necesario, economías de escala, requisitos, permisología, regulaciones político-legales y gubernamentales, escasez de sitios de operación, materia prima y los intermediarios, entre otros.

Tal como se ve, la gestión empresarial en el sector turismo, bajo la óptica del desarrollo sustentable, como ya se ha visto, debe considerar además de los factores económicos, otros objetivos dentro de los cuales destacan los recursos naturales y ambientales de todo tipo que la empresa emplea, de manera de valorarlos de forma económica para determinar su

uso óptimo. Esta consideración económica es especialmente compleja, según Calomarde (2000), "...debido a las interrelaciones entre ambos tipos de recursos y a la dificultad de evaluación de sus efectos, que muchas veces son globales y diferidos en el tiempo." (p. 50)

En todo caso, de lo expuesto hasta el momento puede inferirse que la internalización de los costos medioambientales en el sector turismo busca como objetivo final incentivar el cambio tecnológico, de forma que este cambio ayude en la dirección del equilibrio y protección medioambiental y con ello, al desarrollo sustentable de la actividad. La productividad total afectará al diseño de los nuevos productos y servicios, así como a sus costos; igualmente, la progresiva diferenciación de los procesos productivos y los objetos de intercambio que se generen, promoverán nuevas estrategias de comunicación y de distribución.

2.2.11.4 Modelos de Contabilidad Ambiental para el Turismo.

De acuerdo con lo anterior se podría inferir que está claro que para enmendar el desequilibrio medioambiental del actual modelo de crecimiento, resulta obligado ir articulando sistemas de gestión a través de los cuales las organizaciones acepten como propios los costos externos que en la actualidad trasladan a la sociedad.

Como respuesta al compromiso asumido en la Cumbre de Río, ha surgido la contabilidad ambiental como la aplicación económica que debe servir a la dirección de la empresa para contar con información fiable, verificable y periódica, para establecer si el proceder ambiental de la empresa se define acorde con los criterios establecidos por la citada dirección. Así lo considera la Fundación Forum Ambiental (2014), organismo para el cual la contabilidad ambiental es "...la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera, destinada a integrar las

políticas económica y ambiental de la empresa, para la construcción de una empresa sostenible.” (p.25)

Para Mantilla y otros (2005), la contabilidad ambiental es:

...el sistema que permite el reconocimiento, la organización, la valoración y el registro de las condiciones y los cambios en los recursos naturales y del ambiente, y hace posible articular indicadores de evaluación de sostenibilidad del ecosistema en el contexto del desarrollo, y vincular sistemas de información que facilitan el control de las acciones que afectan la condición de la naturaleza y del desarrollo nacional. (p. 19)

De acuerdo con las citas anteriores, por analogía con el concepto de contabilidad, financiera y administrativa, la contabilidad ambiental se presenta bajo los postulados de la misma pero desde un nuevo paradigma de valoración y registró en orientación a su objetivo: la medición de la sostenibilidad. Representa un replanteamiento de los modos de pensar y actuar de las organizaciones, sobre las relaciones entre los sistemas contables, el contexto, la gestión de la información y la responsabilidad de las empresas, públicas y privadas.

La contabilidad ambiental pone de manifiesto la necesidad de proponer una ampliación de los objetivos de los modelos contables convencionales, que fusione las consecuencias medioambientales y económicas de los conceptos de sostenibilidad y eficiencia ecológica corporativas. En tal sentido, una contabilidad en la que se visualice el medioambiente, debe reflejar dos aspectos propios de un sistema de valoración: las consecuencias del factor verde sobre los resultados financieros, y los impactos que sobre el medio natural, tienen las actividades de la entidad (Mantilla y otros, 2005).

Tal como se vislumbra, el objetivo de incorporar la materia ambiental en la contabilidad es contribuir con métodos para cuantificar, registrar e informar los daños causados al ambiente y las acciones preventivas o correctivas necesarias para evitarlos.

No obstante, de acuerdo con las revisiones realizadas, hasta los momentos no existe una metodología general establecida para la aplicación de los principios y postulados de la contabilidad ambiental en la valoración de los pasivos ambientales. Las que están a disposición, si bien tienen muchos aspectos en común en el método que proponen, no llegan a un consenso y por lo general, se refieren al tema de la calidad de los informes y reportes, así como de la gestión ambiental.

En todo caso, algunos de esos métodos podrán servir de guía para la definición de una que en teoría, contemple los aspectos inherentes a la valoración de los pasivos ambientales del sector turismo, objetivo final de este estudio, que las empresas del sector puedan adoptar para la integración de los costos medioambientales en su gestión.

2.2.12 Bases Legales

El marco jurídico venezolano relacionado con las Dependencias Federales y la actividad turística, está constituido principalmente por tres leyes, partiendo desde la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Ley Orgánica del Turismo.

La **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente en 1999, establece:

Artículo 127. Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. El Estado protegerá el ambiente, la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica. El genoma de los seres vivos no podrá ser patentado, y la ley que se refiera a los principios bioéticos regulará la materia.

Es una obligación fundamental del Estado, con la activa participación de la sociedad, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, en donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono, las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.

Con el artículo anterior que constituye el deber de todas las generaciones de venezolanos de cuidar y proteger el ambiente bajo la armonía ecológica y beneficio de garantizar el derecho de todos a disfrutar de un ambiente sano y sustentable. Así mismo, se establece la obligación del Estado y de las comunidades de trabajar activamente en evitar la contaminación.

Artículo 310. El turismo es una actividad económica de interés nacional, prioritario para el país en su estrategia de diversificación y desarrollo sustentable. Dentro de las fundamentaciones del régimen socioeconómico previsto en esta Constitución, el Estado dictará las medidas que garanticen su desarrollo. El Estado velará por la creación y fortalecimiento del sector turístico nacional.

De acuerdo con el artículo anterior, el turismo tiene carácter constitucional como actividad económica prioritaria para Venezuela y el Estado se compromete de forma directa a su apoyo e impulso al desarrollo. Consecuentemente, se instruye la **Ley Orgánica de Turismo (2012)** emanada de la Presidencia de la República, en la cual se lee:

Artículo 1. El presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Turismo tiene por objeto desarrollar, promover, organizar y regular la actividad turística, y el Sistema Turístico Nacional, como factores estratégicos para el desarrollo socioproductivo y sustentable del país, haciendo especial énfasis en el Turismo como un sector de inclusión social, mediante la creación de normas que garanticen la orientación, fomento, desarrollo, coordinación y control de la actividad, y estableciendo mecanismos orientados a la participación y protagonismo de las

comunidades organizadas en Instancias del Poder Popular y demás formas de participación; logrando así una actividad turística basada en los principios de justicia social, equidad, no discriminación, solidaridad, protección del ambiente y productividad.

Según la cita, este instrumento legal es el de referencia obligada para el desarrollo de iniciativas, privadas o públicas, que tengan que ver con la actividad turística en Venezuela, tal como es el caso del presente estudio, en tanto su desarrollo, promoción organización y regulación, así como el sustento en los principios de justicia social, equidad, no discriminación, solidaridad, protección del ambiente y productividad.

Artículo 36. El desarrollo de la actividad turística debe realizarse en resguardo del patrimonio natural y cultural. Las autoridades públicas nacionales y regionales, así como las comunidades organizadas en Instancias del Poder Popular y demás formas de participación, favorecerán e incentivarán el desarrollo turístico de bajo impacto sobre el ambiente, con la finalidad de preservar los recursos hidrográficos, energéticos y forestales; la biodiversidad, las zonas protegidas, la flora, la fauna silvestre y cualquier otra categoría ambiental o zona que se determine por ley. Los proyectos turísticos deberán garantizar la preservación del ambiente, debiendo presentar la aprobación del estudio de impacto ambiental, emitido por el Ministerio del Poder Popular con competencia en Ambiente, en los casos que se requiera.

El artículo anterior es claro en cuanto a las condiciones legales que se establecen para el desarrollo de la actividad turística apegada a la conservación del ambiente, tanto de aquellas que sean iniciativas de parte de organismos públicos y privados, como de las distintas formas de participación de la sociedad. De allí su específica aplicación como base legal para la investigación que se adelanta.

En el mismo nivel de importancia de acuerdo con el ordenamiento jurídico, la **Ley Orgánica del Ambiente** (2006), establece:

Artículo 1. Esta Ley tiene por objeto establecer las disposiciones y los principios rectores para la gestión del ambiente, en el marco del desarrollo sustentable como derecho y deber fundamental del Estado y de la sociedad, para contribuir a la seguridad y al logro del máximo bienestar de la población y al sostenimiento del planeta, en interés de la humanidad.

De igual forma, establece las normas que desarrollan las garantías y derecho constitucionales a un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado.

De esta manera, el artículo precitado deja en claro el carácter legal de desarrollo sustentables que debe contextualizar toda actividad del Estado y de la sociedad en el país, a fin de garantizar el derecho humano al disfrute del ambiente por parte de la población y para el sostenimiento del planeta, con lo cual se reconoce el carácter universal de este principio; igualmente regula y normaliza las actividades que lo garantizan como un derecho constitucional. En consecuencia, se declara a la gestión del ambiente de utilidad pública e interés general (Artículo 5), aplicable sobre todos los componentes de los ecosistemas, las actividades capaces de degradar el ambiente y la evaluación de sus efectos (Artículo 8).

Así, se deduce el compromiso legal que el sector turismo del estado Mérida tiene, en relación a adelantar políticas e implementar actividades para la gestión ambiental, con miras a lograr el desarrollo sostenible de la actividad económica.

En materia ambiental, las leyes venezolanas son de amplio alcance, incluso hasta la penalización por las infracciones u omisiones en materia de conservación de los recursos naturales y culturales, con sanciones que van desde la multa, el arresto, la prisión, el desmantelamiento de la instalación, establecimiento o construcción y hasta la disolución de la persona jurídica.

De ello se encarga la **Ley Penal del Ambiente** (2012), tal como lo establece en su objeto:

Artículo 1. La presente Ley tiene por objeto tipificar como delito los hechos atentatorios contra los recursos naturales y el ambiente e imponer las sanciones penales. Asimismo, determinar las medidas precautelativas, de restitución y de reparación a que haya lugar y las disposiciones de carácter procesal derivadas de la especificidad de los asuntos ambientales.

Así, de manera expedita, esta Ley establece el término de responsabilidad penal en materia ambiental, según la cual:

Artículo 3. Responsabilidad Penal. La responsabilidad penal, a los efectos de los delitos ambientales, cuya ejecución exige la violación de una norma administrativa, es objetiva y para demostrarla basta la comprobación de la violación, no siendo necesario demostrar la culpabilidad.

De la normativa legal precitada se precisa que la aplicación de sanciones legales por delitos ambientales, no necesariamente debe adherirse al principio del debido proceso el cual establece que el imputado es inocente hasta que se demuestre su culpabilidad. Es decir, las sanciones y medidas precautelares que se establezcan aludiendo a esta Ley, son de aplicación inmediata con solo comprobar la violación.

Artículo 18. Orden Público. Se considera de orden público la obligación de restituir, reparar el daño o indemnizar los perjuicios causados al ambiente por quienes resultaren responsables de los delitos previstos en esta Ley. A estos efectos, el tribunal ordenará, aun de oficio, las diligencias conducentes a la determinación de la responsabilidad civil de quienes aparecieran como autores o partícipes en el delito.

Así, la Ley Penal del Ambiente contempla la obligación legal de restituir o reparar los daños causados al ambiente.

Artículo 39. Contravención de Planes de Ordenación del Territorio en Zonas Montañosas. La persona natural o jurídica que provoque

la degradación o alteración nociva de la topografía o el paisaje en zonas montañosas, en sierras o mesetas por actividades mineras, industriales, tecnológicas, forestales, urbanísticas o de cualquier tipo, en contravención de los planes de ordenación del territorio y de las normas técnicas que rigen la materia, será sancionada con prisión de uno a dos años o multa de un mil unidades tributarias (1.000 U.T.) a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T). (...)

Artículo 40. Ocupación Ilícita de Áreas Naturales Protegidas. La persona natural o jurídica que ocupare ilícitamente áreas naturales protegidas, o que en dichas áreas se dediquen a actividades comerciales o industriales o efectúe labores de carácter agropecuario, pastoril o forestal o alteración o destrucción de la flora o vegetación, en violación de las normas sobre la materia, será sancionada con prisión de dos meses a un año o multa de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) a un mil unidades tributarias (1.000 U.T).

Artículo 41. Modificación o Destrucción de Bienes Protegidos. La persona natural o jurídica que degrade, altere o destruya edificaciones o bienes protegidos por su valor paisajístico, turístico, ambiental o ecológico, en violación a las normas sobre la materia será sancionada con prisión de dos meses a un año o multa de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) a un mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

Los artículos 39, 40 y 41 precitados, son de influencia directa para la actividad de las PYMES del sector turismo del municipio Libertador del estado Mérida, dado su impacto sobre el ambiente de naturaleza montañosa y de páramo en Los Andes, a la ocupación ilícita, a la modificación o destrucción de zonas naturales protegidas. En consecuencia, deberá tenerlo muy presente en su identificación de pasivos ambientales.

En cuanto a la degradación o contaminación de las aguas, esta Ley contempla:

Artículo 56. Cambio, Obstrucción o Sedimentación. La persona natural o jurídica que modifique el sistema de control o las escorrentías de las aguas, obstruya el flujo o el lecho natural de los ríos, o provoque su sedimentación en contravención a las

normas técnicas vigentes y sin la autorización correspondiente, será sancionada con prisión de uno a cinco años o multa de un mil unidades tributarias (1.000 U.T.) a cinco mil unidades tributarias (5.000 U.T.).

Este artículo también es de aplicación directa en el caso de estudio, debido a la probabilidad de impacto ambiental de la actividad turística del estado Mérida sobre los ríos, cascadas y riachuelos de abundante presencia en esa localidad.

Normativa Contable Vigente en Venezuela

Por otra parte, producto del Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, realizada en La Puerta, Trujillo, en marzo de 2011, se emitieron los **Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME** (FCCPV, 2011), cuyo propósito es el de establecer las características que debe tener la PYME para la aplicación de los VEN-NIF por primera vez, así como también identificar las situaciones en las que la organización cambiará de pequeña entidad a mediana y viceversa. Hay que recordar que los VEN-NIF surgen de la adopción por parte de la FCCPV a las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB) a partir del año 2001.

Adicionalmente, aun siendo una herramienta normativa voluntaria a la gerencia interna de las organizaciones venezolanas, a efectos de este estudio es considerable lo establecido en la **Norma COVENIN-ISO 14004-96: Sistemas de gestión ambiental. Directrices generales sobre los principios, sistemas y técnicas de apoyo** (1996), por cuanto su objeto es "...suministrar una guía para el desarrollo y puesta en práctica de los principios y sistemas de gestión ambiental y su coordinación con otros sistemas gerenciales." (p.3).

La COVENIN-ISO 14004-96 ofrece varias guías de apoyo para el diseño y la implementación de un sistema de gestión ambiental, de donde se

pueden observar algunos estadios durante el proceso, tales como: (1) Asignación de responsabilidad ambiental para asegurar el desarrollo e implementación del sistema de gestión ambiental, (2) establecer los objetivos y metas ambientales, (3) identificar los aspectos ambientales y validar la importancia de impactos ambientales asociados, (4) definir requerimientos y responsabilidades legales, (5) valorar los aspectos ambientales.

2.2.13 Términos Básicos

Ambiente. Entorno en el cual opera una organización, incluyendo el aire, el agua, la tierra, los recursos naturales, la flora, la fauna, los seres humanos y su interrelación. (SENCAMER, 1996)

Contabilidad ambiental. Es la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera, destinada a integrar las políticas económica y ambiental de la empresa, para la construcción de una empresa sostenible. (Fundación Forum Ambiental, 2014)

Contabilidad. Conjunto de técnicas para registrar todas las operaciones que afectan al patrimonio de la empresa y a sus resultados (Vértice, 2011)

Desarrollo económico. En su concepción clásica, busca explicar, desde el punto de vista macroeconómico, las causas y el mecanismo del continuado aumento de la productividad del factor trabajo y las repercusiones de tal hecho en la organización de la producción y, por ende, en el modo como se distribuye y se utiliza el producto social. (Furtado, 2006)

Residuos industriales. Son aquellos producidos por las distintas industrias. Gran cantidad de estos residuos pueden ser reusados y reciclados, pero el problema de esto es que las técnicas que deben ser usadas en dichos procesos son demasiados costosas y al final se terminan

convirtiéndose en una pérdida económica para las empresas. Aun así, cada vez más industrias están usando estos procesos para favorecer a la ecología y al planeta. (Ecologiahoy.com, s.f)

Desempeño ambiental. Resultados medibles del sistema de gestión ambiental, relacionados con el control que una organización tiene sobre sus aspectos ambientales, basado en su política, objetivos y metas ambientales. (SENCAMER, 1996)

Ecología. Brevemente, la ecología es el estudio de todas las interrelaciones complejas, así como las condiciones de lucha por la existencia. En un sentido más amplio, la ecología es el estudio de las interacciones entre organismos y entre estos y el ambiente que los rodea. (Universidad Nacional de Colombia, s.f)

Sistema de gestión ambiental. Aquella parte de un sistema de gestión global que incluye la estructura organizacional, planificación de actividades, responsabilidades, prácticas, procedimientos, procesos y recursos para desarrollar, implementar, alcanzar, revisar y mantener la política ambiental. (SENCAMER, 1996)

Impacto ambiental. Cualquier cambio en el ambiente, ya sea adverso o beneficioso, que resulte completa o parcialmente de las actividades, productos o servicios de una organización. (SENCAMER, 1996)

Medioambiente. Sistema formado por elementos naturales y artificiales que están interrelacionados y que son modificados por la acción humana. Se trata del entorno que condiciona la forma de vida de la sociedad y que incluye valores naturales, sociales y culturales que existen en un lugar y momento determinado. (Pérez y Gardey; 2009)

Objetivo ambiental. Meta global ambiental, que surge de la política ambiental, que una organización se establece alcanzar y la cual es cuantificada cuando sea viable. (SENCAMER, 1996)

Operador turístico. Un operador turístico o de turismo es la agencia que se encarga de vender paquetes turísticos, así mismo, ofrece a sus

clientes todos los servicios turísticos necesarios para que disfrute durante sus vacaciones. Los servicios de un operador turístico o tour operador, entre muchos otros, son las transferencias desde y hacia el aeropuerto, reservas de hotel, tours guiados, guías especializados, excursiones, actividades culturales y recreacionales. Un operador de turismo cuenta con los conocimientos de todos los tipos de actividades turísticas y del mercado turístico. También posee la habilidad para comunicar, orientar e informar al cliente sobre todas las opciones con que cuenta para realizar unas vacaciones inolvidables. (Veredgo, s.f)

Costo/pasivo medioambiental. Estimación del costo global que supone la mitigación de los daños ambientales que se hayan causado a partir de un producto, actividad o proceso. (Reinosa, 2009)

Patrimonio cultural. Por patrimonio cultural se entiende la apropiación y gestión de las manifestaciones materiales e inmateriales heredadas del pasado, incluyendo los valores espirituales, estéticos, tecnológicos, simbólicos y toda forma de creatividad, que los diferentes grupos humanos y comunidades han aportado a la historia de la humanidad (UNESCO, 2005; citado por MINTUR, 2009)

Patrimonio natural. Está constituido por aquellos monumentos naturales, formaciones geológicas, lugares y paisajes naturales que tienen un valor relevante para la conservación de las especies, valor científico y ambiental y, por último, un valor estético. (MINTUR, 2009)

Patrimonio turístico. Conjunto de elementos naturales o culturales, transformados en atractivos turísticos, más los elementos de la planta turística (equipamiento e instalaciones) y servicios, capaz de motivar el desplazamiento de corrientes turísticas determinado destino. (MINTUR, 2009)

Política ambiental. Declaración por parte de la organización de sus intenciones y principios, en relación a su desempeño ambiental global, el

cual provee un marco de referencia para la acción y para el establecimiento de sus objetivos y metas ambientales. (SENCAMER, 1996)

Recursos naturales. Se denominan recursos naturales a aquellos bienes materiales y servicios que proporciona la naturaleza sin alteración por parte del ser humano; y que son valiosos para las sociedades humanas por contribuir a su bienestar y desarrollo de manera directa (materias primas, minerales, alimentos) o indirecta (servicios ecológicos). En economía se consideran recursos todos aquellos medios que contribuyen a la producción y distribución de los bienes y servicios de que los seres humanos hacen uso. (Fierro, s.f)

Turismo. Comprende las actividades que realizan las personas durante sus viajes y estancias en lugares distintos al de su entorno habitual, en un tiempo consecutivo, inferior a un año, con fines de ocio, por negocios y otros motivos. (OMT, 1995)

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

En el proceso de la investigación científica existe un paralelismo entre la formulación del marco teórico de la investigación y la elaboración de su diseño metodológico. Sobre el particular, Sabino (2002) señala que mientras la formulación del marco teórico tiene como finalidad analizar el objeto en tanto su construcción teórica, la elaboración del marco metodológico se ocupa del abordaje de ese mismo objeto como fenómeno empírico para lograr confrontar así la visión teórica del problema con los datos de la realidad.

La metodología se refiere, según plantea Hurtado (2010), al “estudio de los modos o maneras de llevar a cabo algo, es decir, el estudio de los métodos”. (p. 97) Por otra parte, la metodología incluye los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utiliza el investigador para lograr los objetivos de su estudio.

3.1 Tipo de Investigación

Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), el tipo de la investigación se refiere al alcance en cuanto al nivel de profundidad del conocimiento científico al que aspira el investigador.

A los fines de este trabajo de grado, se realizó una investigación de tipo descriptiva debido a que la misma comprende el registro, la descripción, el análisis e interpretación de la naturaleza actual de los fenómenos a investigar, en este caso, la evaluación de los pasivos ambientales. Así mismo, se encuentra sustento teórico en lo definido por Arias (2012), puesto que el autor indica que este tipo de investigaciones se encargan de describir el comportamiento de las variables con la finalidad de aplicar conocimientos producto de otras investigaciones. A su vez Hernández y otros (2010), la define de la manera siguiente:

La investigación descriptiva es aquella que mide de manera más bien independiente los conceptos o variables a los que se refiere, aunque desde luego pueden entregar las mediciones de cada una de dichas variables para decir como es y cómo se manifiesta el fenómeno de interés, su objeto no es indicar como se relacionan las variables, sino en medirla con mayor precisión posible. (p.61).

Por otra parte, las investigaciones según su enfoque pueden ser de tipo cualitativas o cuantitativas. Navarro (2009) menciona al respecto que las investigaciones cuantitativas:

...se fundamentan en un proceso deductivo, al plantear hipótesis para su posterior comprobación; permitir medir variables que puedan describirse en valores numéricos; emplear el análisis estadístico para responder las preguntas de investigación y pretender generalizar los resultados obtenidos a través de muestras representativas al resto de la población (p. 17).

Con base a lo anterior, la investigación realizada es de tipo cuantitativa a nivel descriptivo.

3.2 Diseño de la Investigación

El diseño se define como el plan global de investigación, el cual, de acuerdo con los señalamientos de Alvira Martin citado en Balestrini (2006):

(...) integra de un modo coherente y adecuadamente correcto, las técnicas para la recolección de datos, con la finalidad de utilizar, análisis previstos y objetivos, a la vez, que intenta dar de una manera clara y no ambigua, respuestas a las preguntas planteadas en la misma. (p. 131)

De esta forma y siguiendo lo establecido por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador - UPEL (2006), la cual expresa que los trabajos para especialización, maestría y tesis doctoral se enmarcan en variadas

modalidades para la investigación y, con el fin de justificar los avances del conocimiento y la práctica investigativa, este estudio se concibió bajo diseño mixto, contemplando documental y de campo, con la finalidad de obtener respuesta a las interrogantes y de alcanzar los objetivos del estudio.

Es documental porque el proceso investigativo se fundamentó en la revisión sistemática, rigurosa y profunda de materiales bibliográficos, impresos y/o electrónico, tales como textos, revistas y trabajos previos de investigación relacionados con el tema de la contabilidad ambiental, así como también la visita a organismos públicos y páginas web de los mismos, en busca de informes técnicos y documentos oficiales que aportaran datos oficiales sobre el turismo y la actividad turística en el estado Mérida. Todo ello, en función a lo señalado por UPEL (2006), en referencia a que las investigaciones documentales consisten en:

El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se evidencia en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor (p. 20).

De esta manera, en la investigación se abordó la problemática que de la falta de una normativa definida para ser aplicada en el tratamiento contable de los pasivos ambientales en el sector turístico del Municipio Libertador del Estado Mérida, como una probable solución al problema investigado.

De igual manera, la investigación es de campo puesto que los directivos, administradores y contadores públicos adscritos a las PYMES del sector turismo del estado Mérida y que actuaron como informantes claves, dieron a la autora de este estudio, de manera directa, sus propias opiniones sobre el fenómeno de estudio, es decir, tomaron parte como fuentes vivas de información y de primera mano. Al respecto, UPEL (2006) señala: “Se

entiende por investigación de campo, el análisis sistemático de problemas de la realidad, con el propósito bien sea de describirlos, interpretarlos, entender su naturaleza y factores constituyentes, explicar sus causas y efectos o predecir su ocurrencia, (...)" p.18).

3.3 Población y Muestra

3.3.1 Población

La población se refiere al conjunto de elementos (Balestrini, 2006; Navarro, 2009; Arias, 2012) de los cuales se pretende indagar y conocer sus características, para las que serán válidas las conclusiones obtenidas en la investigación. A la par, señalan estos autores que la población puede ser un conjunto finito o infinito de elementos con características comunes, para las cuales serán extensivas las conclusiones de la investigación, quedando delimitados por el problema y los objetivos del estudio.

A efectos de la investigación, de acuerdo con la delimitación de la misma, la población estuvo constituida por las pequeñas y medianas empresas del sector turismo del municipio Libertador del estado Mérida, pues como lo señala Ramírez (2007), la población en estudio forma parte del universo conformado en atención de un determinado número de variables que se van a estudiar, que lo hacen un subconjunto particular, esencial con respecto al resto de los integrantes del universo de la investigación.

La población está constituida por las PYMES del sector Turístico. Sin embargo como este sector abarca una vasta clasificación, para la presente investigación se tomará la categoría de Agencias de Turismo, Turismo de aventura y campamentos, que se encuentran registrados en Registro Nacional de Turismo (RTN), ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida, cuya población está integrada por 210 pequeñas y medianas

empresas, de acuerdo a la información suministrada por el Instituto Nacional de Turismo (INATUR) Mérida.

3.3.2 Muestra

Para determinar la muestra se tomó en consideración, lo expresado por Babaresco (1998) citada por Ramírez (2007), que la define como un subconjunto de la población, y la determina el investigador. En este sentido se consideró la muestra intencionada; puesto que la investigadora es la que escoge las unidades muestrales que considera representativas para la investigación.

De manera que la muestra se relaciona de forma intencional pues es importante hacer énfasis en las pequeñas y medianas empresas se consideró 210 de ellas. El cálculo se presenta a continuación:

Tamaño de la Muestra

- Población Total: $N = 210$
- Error Estándar: $V = 0,105$
- Probabilidad de Ocurrencia: $p = 0,5$
- Tamaño Provisional de la Muestra: η'
- Tamaño de la Muestra: η
- Varianza de la Muestra: S^2 .

Al utilizar las ecuaciones respectivas (Hernández S., Fernández C. y Baptista L. 2007) tenemos:

(2)

$$S^2 = p(1-p) = 0,50(1-0,50) = 0,25$$

$$\eta' = S^2/V^2 = (0,25) / (0,105)^2 = 22,676$$

$$\eta = \eta' / [1 + (\eta'/N)] = 22,676 / [1 + (22,676 / 210)] = 20,467$$

$\eta = 21$ será la muestra a estudiar.

De tal manera, con el muestreo intencional a través de la fórmula anteriormente descrita, quedó conformada por **veintiuna (21)** pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida

3.4 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas e instrumentos para la recolección de datos Navarro, (2009), constituyen un recurso que permite acceder a los datos requeridos para la investigación, con el objetivo de alcanzar los objetivos propuestos. De esta manera, para esta investigación se utilizaron como técnicas de recolección de datos la observación documental y la encuesta.

Sobre la observación documental, en efecto la autora ubicó buena parte de los datos requeridos a través de trabajos de grado, libros, revistas y páginas de internet. Esta técnica se llevo a cabo a través del instrumento Guión de observación documental. De esta manera, se pretendió obtener información bibliográfica y documental referida a la actividad económica del turismo, así como, sobre el tratamiento contable de los pasivos ambientales que permitieran soportar el análisis de los resultados obtenidos en el trabajo de campo, para posteriormente analizar los pasivos ambientales al cual se refiere la presente investigación. En ningún caso se pudo revisar estados financieros de dichas empresas.

De igual forma, se aplicó una encuesta para complementar la recolección de información con las opiniones expertos, gerentes y/o directores, y Contadores Públicos responsables de las PYMES del sector turístico incluidas en la muestra. Esta técnica es definida por Arias (2012), como aquella que "...pretende obtener información que suministra un grupo o muestra de sujetos acerca de sí mismo, o en relación con un tema en particular" (p.72). En ese sentido, la encuesta fue útil para obtener información que permitió conocer acerca de la metodología aplicada para el reconocimiento y valoración de los Pasivos ambientales de las PYMES en el sector turístico.

Dicha encuesta fue instrumentada por un cuestionario para registrar los datos suministrados por la población en estudio. De acuerdo a Arias (ob.cit.), "se realiza de forma escrita mediante un instrumento o formato en papel contentivo de una serie de preguntas" (p.74), las cuales, según los propósitos del investigador, pueden ser de preguntas abiertas, cerradas o mixtas:

- a) Cuestionario de preguntas cerradas:* son aquellas que establecen previamente las opciones de respuesta que puede elegir el encuestado (...), *b) Cuestionario de preguntas abiertas:* son las que no ofrecen opciones de respuestas, sino que da la libertad de responder al encuestado (...)*c) Cuestionario mixto:* es aquel cuestionario que combina preguntas abiertas, cerradas y mixtas. (pp. 74-75)

Para efectos de la investigación se diseñaron dos cuestionarios, uno dirigido a los gerentes estructurado con (14) ítems y el segundo cuestionario dirigido a los contadores estructurado con (10) ítems, (Anexo A).

3.5 Validez y Confiabilidad del Instrumento

De acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista (2007) la validez de un instrumento "se refiere al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir" (p.346)

En virtud de lo anterior, la validez de los instrumentos se determinó mediante el juicio emitido por tres expertos:

1. Un experto en metodología de la investigación, que afirmó que los instrumentos están elaborados de tal manera de lograr los objetivos de la investigación. Este experto se encargó de revelar si el instrumento contienen todos los ítems del dominio de las variables a estudiar.
2. Un experto en lingüística, que garantizó la correcta redacción de las preguntas en el instrumento.
3. Un experto en contenido, que determinó si el instrumento era consistente dentro del esquema teórico de la investigación y si las preguntas se ajustan al problema planteado y a los objetivos de la misma.

A cada uno de los expertos seleccionados se le entregó una copia contentiva del título sugerido para la investigación, su objetivo general y sus objetivos específicos, planteamiento del problema, la tabla de operacionalización de variables, el instrumento de recolección de información y la planilla de evaluación.

3.6 Técnicas de Procesamiento y Análisis de los Resultados

En esta etapa se hace referencia a las técnicas que se utilizaron para interpretar y analizar la información recabada. En relación a esto, puede citarse a Sabino (2002), quien señala que el procesamiento de los datos “implica ya un agrupamiento de los mismos en unidades coherentes, pero estas unidades necesitarán de un estudio minucioso de sus significados y de sus relaciones para que luego puedan ser sintetizadas en una globalidad mayor” (p.133).

Directamente relacionado con el tipo de investigación, la clase de datos obtenidos y el nivel de medida de las variables en estudio, la investigadora determinó que los datos recabados se trataran de manera cuantitativa, con base en lo que al respecto señala Arias (2012):

...en investigaciones de campo con un enfoque cuantitativo, cuando el objetivo es describir ciertas características de un grupo mediante la aplicación de un cuestionario, el análisis estadístico más elemental consiste en elaborar una tabla de distribución de frecuencias absolutas y relativas o porcentajes, para generar un gráfico a partir de dicha tabla. (p.136)

De acuerdo con lo precitado, la presentación y el análisis de los datos trata de los pasos requeridos para poder interpretarlos y dar respuesta a los objetivos de la investigación y, además, se comprende que serán tratados con un enfoque cuantitativo.

Así, una vez obtenidos los datos primarios procedentes de la encuesta aplicada, se procedió a su organización y tabulación. Seguidamente, gráficos circulares que constituyeron la base para realizar las interpretaciones de los resultados, a través del análisis debidamente argumentado para culminar con el establecimiento de la relación con las variables del problema inicialmente planteado, es decir, analizar los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida.

3.7 Fases de la Investigación

En consecuencia a todo lo antes mencionado relacionado con las técnicas de procesamiento y análisis de los resultados, la información para

este estudio se recolectó siguiendo los procedimientos que se describen a continuación:

Fase inicial: Constituyó la revisión y documentación para poder determinar el problema a estudiar, establecer los objetivos y la justificación de la investigación.

Fase documental: En esta fase se hace referencia a la revisión documental de textos, trabajos, tesis y leyes que sirvieran como sustento a las bases teóricas y legales de la investigación.

Fase metodológica: Durante esta etapa se procedió a la realización del trabajo de campo, aplicando las técnicas y los instrumentos de recolección de datos a la muestra de la población determinada.

Fase de análisis de los resultados: Se organizaron los datos recogidos; se ordenaron y se les hizo su respectivo análisis. Esta constituyó prácticamente una segunda etapa del proceso de investigación, donde se dio respuesta al objetivo general de la misma, es decir, analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida, atendiendo a los resultados del diagnóstico realizado en la fase metodológica.

Fase de conclusiones: Se elaboraron las conclusiones y recomendaciones surgidas del diagnóstico y considerando los resultados obtenidos en el trabajo de campo y sus correspondientes análisis.

Para darle cumplimiento a estas fases, se toma en cuenta cada uno de los capítulos que se van realizando en la medida en que se desarrolla la investigación, lo cual beneficia el proceso que se lleva a cabo.

3.8 Sistema de Variables

Ramírez (2007) define que “una variable es, en principio, una dimensión de un objeto (Lazarsfeld, 1969), un atributo que puede variar de una o más

maneras (Hollander, 1975), y que sintetiza conceptualmente lo que se quiere conocer acerca de las unidades de análisis (Sorokin y otros 1977).” (p.99)

La identificación de las variables se va desarrollando desde el que se inicia las bases teóricas y la interpretación de la bibliografía, de allí se decide:

...qué tipo de información se va a recolectar, los métodos y técnicas a utilizar, hasta el tipo de instrumento o instrumentos que se van a construir para recolectar los datos necesarios para comprobar la hipótesis o lograr los objetivos de una investigación... (Ramírez, 2007, p.100)

Una vez identificadas las variables, el paso seguido es hacerlas operativas, lo cual no es más que descomponerlas en cada uno de “los aspectos que las componen a fin de facilitar la recolección, con un alto grado de precisión, de los datos necesarios.” (ob.cit.) Esta descomposición se hace en dimensiones, -variables dependientes- y en los indicadores que darán demostración de la existencia o no de las variables dependientes y su grado de modificación.

La definición de las variables de este estudio de acuerdo con los objetivos propuestos para la investigación y las bases teóricas expuestas, son los aspectos que le dan el sustento a toda la investigación. A continuación se presenta la Operacionalización de las variables (Véanse cuadros 2 y 3).

Cuadro 2

Definición de Variables

Objetivo General: Analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida.		
Objetivos Específicos	Variable	Definición Conceptual
1-Describir los pasivos ambientales generados en la prestación de servicios por las PYMES en el municipio Libertador del estado Mérida	Pasivos Ambientales Costos Ambientales	Son obligaciones contraídas con el medio ambiente, por la ejecución de actividades que generan daños ambientales.
2-Examinar los métodos de Valoración utilizados en el reconocimiento y valoración de los Pasivos Ambientales en las PYMES ubicadas en el municipio Libertador del estado Mérida.	Principios y Normas contables	Son considerados como guías que dictan las pautas para el registro, tratamiento y presentación de transacciones financieras o económicas. Para ello, se establecen supuestos básicos, que son de aceptación general.
3-Recomendar la gestión aplicable para el tratamiento contable de los pasivos ambientales de la PYMES del sector turístico en el Municipio Libertador del Estado Mérida.	gestión aplicable para el tratamiento contable (Métodos para la valoración de los Pasivos Ambientales)	En la cuantificación del pasivo ambiental, los métodos de valoración para el reconocimiento de pasivos ambientales son, una herramienta adecuada para valorar el pasivo ambiental causado por un impacto permanente, después de emplazado un proyecto.

Nota: PYMES, municipio Libertador. Monsalve (2015)

Cuadro 3
Operacionalización de las variables

Objetivos	Variable	Dimensión	Indicadores	Fuente	Ítems
1-Describir los pasivos ambientales generados en la prestación de servicios por las PYMES en el municipio Libertador del estado Mérida	Pasivos Ambientales Costos Ambientales	Daños al Medio Ambiente	Desechos sólidos contaminantes Desechos sólidos no contaminantes Vertidos y efluentes líquidos	Cuestionario aplicado a los gerentes de las PYMES Cuestionario aplicado a los contadores de las PYMES Revisión documental	1 al 9 12 al 14 5 al 9
2-Examinar los métodos de Valoración utilizados en el reconocimiento y valoración de los Pasivos Ambientales en las PYMES ubicadas en el municipio Libertador del estado Mérida.	Métodos de Valoración	Directos Indirectos	Valoración Contingente Reposición Función de la Producción Costo del Viaje Hedónicos	Cuestionario aplicado a los gerentes de las PYMES Cuestionario aplicado a los contadores de las PYMES Revisión Documental	9, 9.1 9
3- Definir la gestión aplicable para el tratamiento contable de los pasivos ambientales de la	Principios y normas contables	Marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. Norma	Definición de pasivo. Características de las cuentas de pasivos. Característica Cualitativas de los estados financieros	Revisión Documental Cuestionario aplicado a los gerentes de las PYMES Cuestionario	10,11

PYMES del sector turístico en el municipio Libertador del estado Mérida.	Principios y normas contables	<p>Internacional de Contabilidad N°37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.</p> <p>Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades de la Norma Internacional De Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF Para PYMES)</p>	<p>Reconocimiento de los pasivos. Definición de provisión. Características de las provisiones. Definición de Pasivos contingentes. Características de los pasivos contingentes.</p> <p>Reconocimiento de los pasivos. Definición de provisión. Características de las provisiones.</p> <p>Definición de Pasivos contingentes. Características de los pasivos contingentes.</p>	<p>aplicado a los contadores de las PYMES</p> <p>Revisión Documental</p> <p>Cuestionario aplicado a los gerentes de las PYMES</p> <p>Cuestionario aplicado a los contadores de las PYMES</p>	<p>1,2 3,4,8,9,10</p> <p>10,11</p>
	Métodos de Valoración	<p>Sección 2 Conceptos y Principios Generales Entidades de la Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas</p>	<p>Objetivos, metas y política ambiental. Implementación Medición y revisión Revisión y mejora. Valoración Contingente Reposición Función de la Producción Método del Costo del</p>	<p>Análisis de contenido</p>	<p>1,2 3,4,8,9,10</p>

		Entidades (NIIF para las PYMES) Sección 21 Provisiones y Contingencias Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) Compromiso y políticas Planificación	Viaje		
--	--	---	-------	--	--

Nota:PYMES, municipio Libertador. Monsalve (2015)

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

En el estudio se realizó una serie de procedimientos que determinaron el diagnóstico de la situación, los datos se analizan con atención a los objetivos de la investigación. Por esta razón, los elementos teóricos que sustentan la investigación y la metodología utilizada permitieron el análisis de los resultados obtenidos de acuerdo a la información suministrada por el instrumento aplicado a los veintiún (21) gerentes y contadores encuestados con la finalidad de Analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida; con atención a las respuestas emitidas por el personal objeto del estudio, se contó con el apoyo del recurso humano seleccionado, quienes de manera eficiente entregaron los instrumentos luego de dar las respuestas.

Los datos obtenidos fueron procesados, codificados y tabulados por medio del análisis de frecuencia y porcentaje, resaltándose los de mayor significación para el estudio. Asimismo, se efectúa una interpretación de cada uno de los resultados, estableciendo las relaciones existentes.

Seguidamente, se muestran los cuadros de análisis procedentes de cada indicador y sus dimensiones de las variables del estudio; así como sus respectivos gráficos, los cuales son producto de los datos aportados por la técnica de la encuesta y el instrumento (cuestionario) aplicada a la población objeto de estudio.

4.1 Resultados Reportados por las Encuestas Aplicadas a los Gerentes

El análisis de esta sección se logró a través de la aplicación de un cuestionario de catorce (14) ítems, por medio de ellos se logró describir los pasivos ambientales generados en la prestación de servicios por las PYMES del sector turismo en el Municipio Libertador del estado Mérida en concordancia con los objetivos de la investigación. Los resultados se presentan a continuación:

Ninguna de las empresas encuestadas han llevado algún tipo de investigación a fin de determinar si el servicio turístico que presta la empresa genera daños al medio ambiente. Una debilidad identificada por los encuestados son concordantes con muchos de los argumentos analizados principalmente el que se relaciona con la falta de obligatoriedad pareciera ser muy propio de las condiciones reglamentarias, dado que no existe ningún ordenamiento legal que impongan a las empresas la valoración de los Pasivos ambientales. En consecuencia, este hecho, posiblemente, sea el factor que explica que no han llevado algún tipo de investigación, dado que puede tratarse de una exigencia externa a la que dichas empresas no han sido sometidas.

Cuadro 4:

Indicador: Investigación de los Pasivos Ambientales

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 1	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Han llevado algún tipo de investigación a fin de determinar si el servicio turístico que presta la empresa genera daños al medio ambiente?	Si	0	0
	No	21	100

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

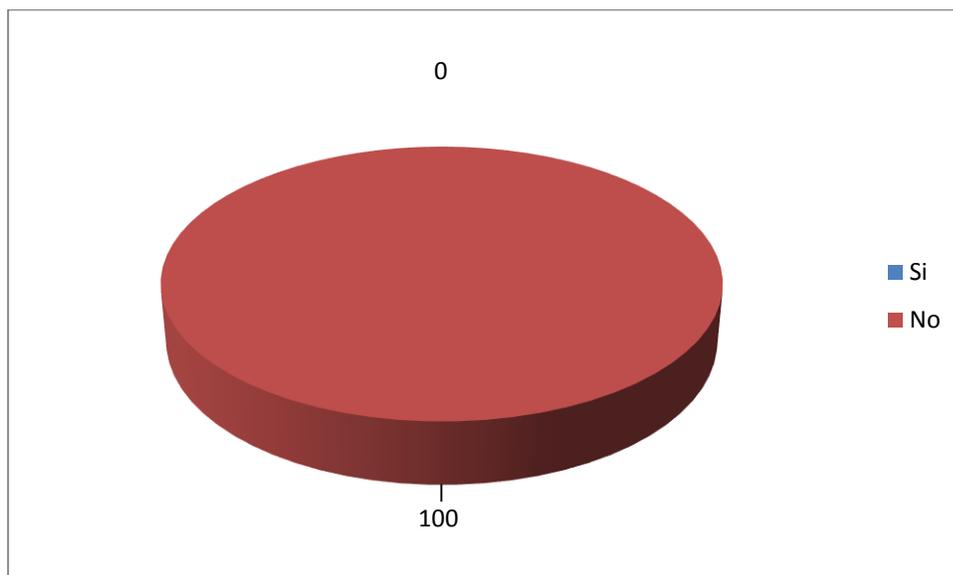


Gráfico 1: Preguntar N° 1.

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

La complejidad de esta pregunta se basa en establecer que tan importante es para la empresa preservar el ambiente y la consideración que tienen de este, y por la otra para sensibilizar a los gerentes en cuanto: a la degradación del ambiente, generación de desechos, responsabilidad social de la empresa. En este sentido, el 66,67% de los entrevistados enfáticamente respondió que a pesar de conocer acerca de los pasivos ambientales no saben cómo realizar investigaciones en relación a este tema, el 19,05% considera que el tema es muy importante para cuidar el ambiente pero estos estudios ambientales son demasiado costosos y la empresa no está en condiciones de realizar un desembolso grande para este fin y el 14,29% considera que el daño que ocasionan las actividades turísticas es irrelevante.

Por ello, se debe motivar a los administradores para que perciban los modelos de valoración de los pasivos ambientales, no como “daños

irrelevantes” (por la falta de obligatoriedad legal), “costosos” (por los mayores costos implícitos en la preparación de los informes contables para las pequeñas empresas), o “complejos” por no saber cómo (debido al desconocimiento de las posibilidades existentes), sino como el esfuerzo integral que realiza la empresa para detectar externalidades y revertirlas a fin de mejores resultados económicos a largo plazo.

Cuadro 5:

Indicador: Causas de no investigar los Pasivos Ambientales

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 1.2	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿A qué le atribuye el hecho de no haber realizado dicha investigación?	Representan daños irrelevantes	3	14,29
	Es un estudio costoso	4	19,05
	No se toma en cuenta el ambiente	0	0,00
	No sabemos cómo realizar la investigación	14	66,67

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

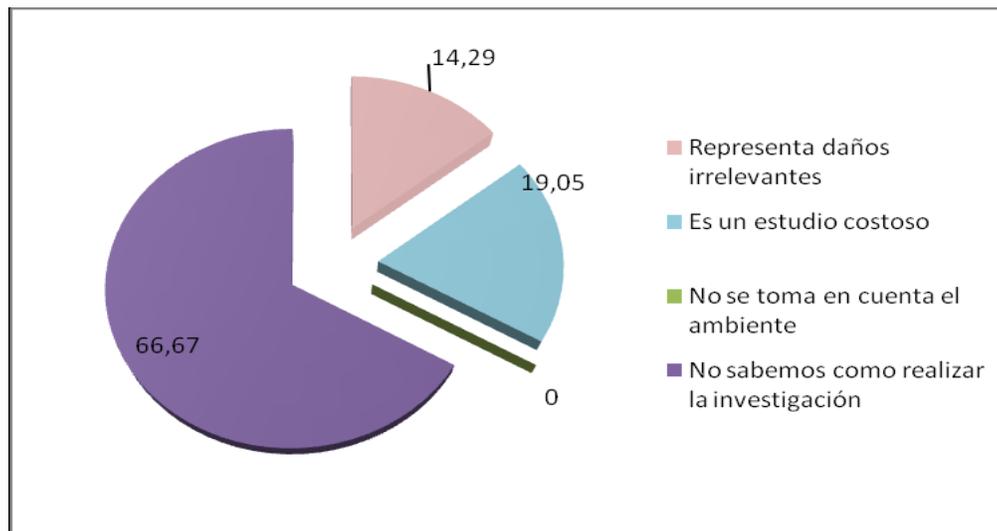


Gráfico 2: Pregunta N° 1.2.

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

De los gerentes encuestados el 76,19% tiene conocimiento que la actividad turística que lleva su empresa genera pasivos ambientales, mientras que el 23.81% manifiesta no tener conocimiento al respecto. Lo que significa que a pesar de la problemática ambiental generada por los pasivos ambientales, las empresas no demuestran preocupación por mitigar los efectos que sus actividades ocasionan al medio ambiente.

Cuadro 6:

Indicador: Conocimiento sobre la Generación de Pasivos Ambientales

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 2	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Tiene usted conocimiento si la actividad turística que está llevando a cabo su empresa, genera pasivos ambientales?	Si	16	76,19
	No	5	23,81

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

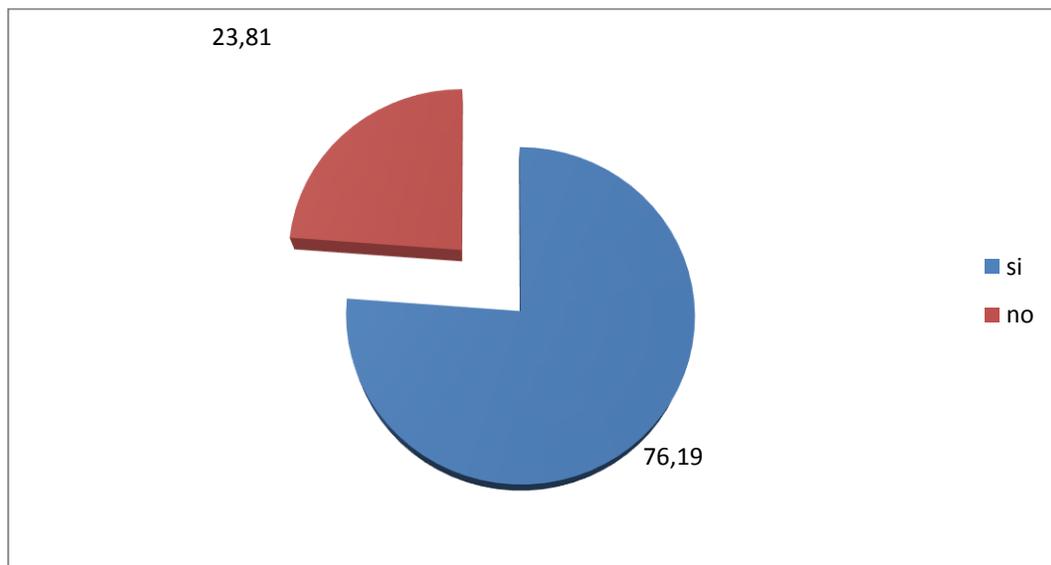


Gráfico 3: Preguntar N° 2. Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

En relación a la pregunta del ítem 3, generación de desechos sólidos se tiene que solo el 19,05% de los gerentes admitió que las actividades generan grandes cantidades de desechos sólidos, 42,86 % medianas cantidades y pocas cantidades de desechos sólidos un 38,10%.

Cuadro 7:
Indicador: Cantidad de Desechos Sólidos Generados

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 3	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Cómo considera que son las cantidades de desechos sólidos que sus clientes generan durante el disfrute del servicio que usted presta?	Grandes cantidades de desecho	4	19,05
	Medianas cantidades de desecho	9	42,86
	Pocas cantidades de desecho	8	38,10

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

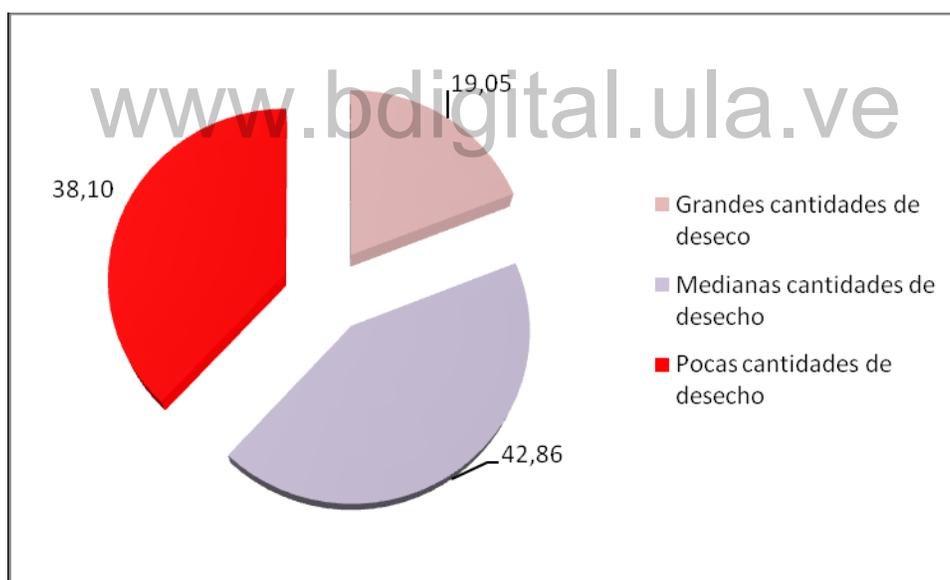


Gráfico 4: Preguntar N°3

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

En cuanto al manejo de los desechos sólidos generados por las PYMES, el 47,62% manifestó que lo descartan (basura), es decir, lo recogen

en bolsas negras para que el recolector se encargue de llevarlo al vertedero correspondiente, a este respecto señalaron que existe un problema grave en cuanto a la recolección manifestado que los desechos permanecen en la vía sin ningún tratamiento especial, el 52,38% de los entrevistados reciclan en su mayoría los desechos, entre las razones expuestas se tiene, ahorro de materiales y para contribuir con el ambiente y los espacios utilizados por los turistas.

Las empresas deben tener conciencia y respeto por la naturaleza, por lo deben reutilizar materiales como botellas y envases de vidrio, plásticos y el papel de oficina. Destinar para el reciclaje las botellas de agua, el papel y el cartón; aunado a la importancia de fundamentar en los usuarios o turistas que la contaminación es menor si contribuyen con el reciclaje.

Cuadro 8:

Indicador: Estrategia de Manejo Desechos Sólidos

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 4	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Qué estrategia de manejo desechos sólidos utiliza la empresa?	Se descartan	11	52,38
	Se venden	0	0,00
	Se Reciclan	10	47,62

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

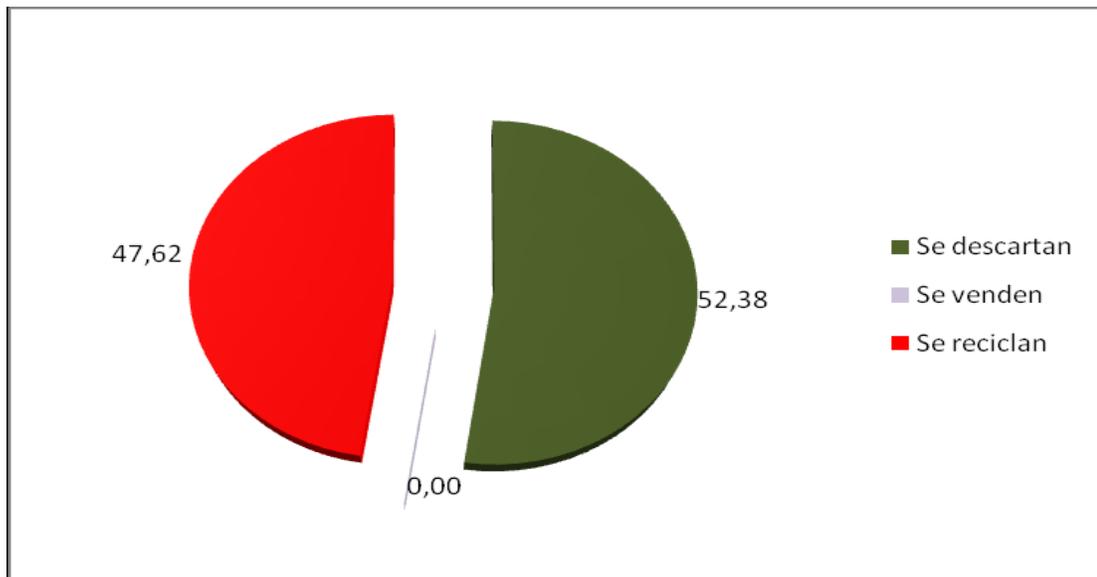


Gráfico 5: Preguntar N°4

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Para el sector turístico el agua es un elemento esencial, ya que en muchas de sus áreas la utilizan. Debido a que no hay un control legislativo para regular el uso del líquido, aunque se conoce el problema global; su ahorro y aprovechamiento cae en la consciencia y las decisiones que cada establecimiento tome.

Con el uso inadecuado del agua, el 66,67% de los gerentes respondió que efectúan un desperdicio de agua en altas cantidades, el 23,81% manifiestan que poseen un desperdicio de agua en términos medios y el 9,52% un desperdicio de agua en pocas cantidades. El consumo de agua en exceso se debe particularmente a las actividades propias del turismo que demandan gran consumo de agua. Básicamente esta respuesta está relacionada con las empresas de turismo de aventura y campamentos. Denotándose que se deben tomar las previsiones necesarias para que no se utilice de forma inadecuada el agua.

En este marco de ideas se puede decir que, la actividad económica del turismo, generan daños al medio ambiente, y generalmente no se detienen a medir el impacto que genera su gestión económica, ni se proponen en desarrollar programas para minimizar los daños causados al medio ambiente, se sacrifica en la búsqueda de satisfacción de los beneficios. Sin embargo, actualmente han venido tomando conciencia que ha sido motivado por las diversas normativas legales.

Cuadro 9:

Indicador: Consumo de agua por parte de los Clientes

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 5	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
Respecto a la cantidad de agua necesaria para el desarrollo de la actividad turística en su empresa, considera que sus clientes:	Desperdician altas cantidades de agua	14	66,67
	Desperdician cantidades moderadas de agua	5	23,81
	Consumen cantidades normales de agua	2	9,52
	Consumen pocas cantidades de agua	0	0,00

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

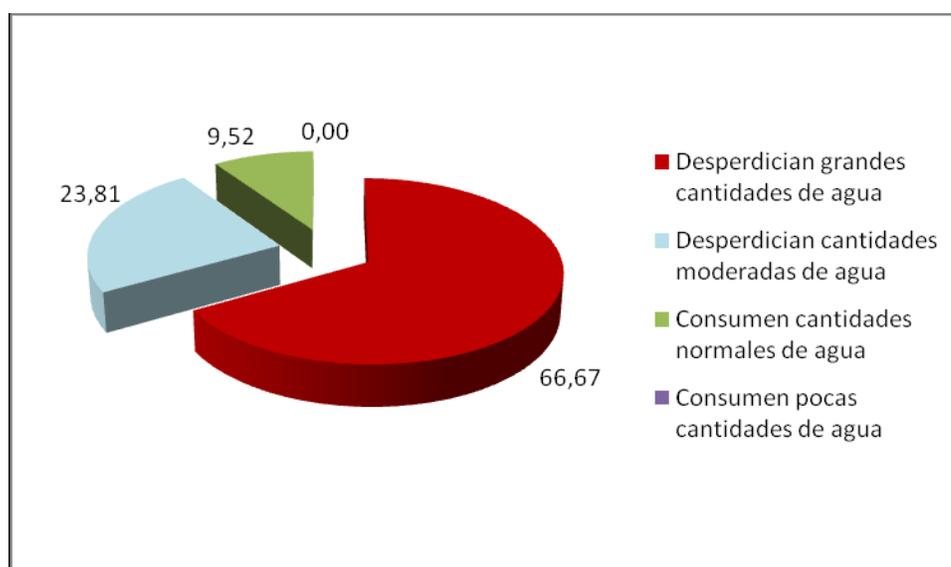


Gráfico 6: Pregunta N°5

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes 2015

En cuanto a las medidas que las empresas toman para minimizar el desperdicio del agua se tiene que el 9,52%, manifiesta que implementan medidas para poder contribuir a la conservación del agua, perfeccionando las construcciones, las instalaciones y mejorando los procesos que impliquen su uso, mientras que el 90,48% no realiza ninguna acción al respecto. La respuesta obtenida deja claro la falta de conciencia y de gestión en cuanto al racionamiento de este vital líquido, considerando que es un bien finito y que de él depende en gran parte la vida en el planeta.

De acuerdo a la actitud de las empresas ante la problemática ambiental se puede señalar de: reactiva, es decir, consideran el problema como algo técnico que se puede mejorar creando un nuevo departamento que se encargue y la gerencia se desliga de su responsabilidad. Considerando el problema ambiental como si afecta a toda la empresa y lo incorpora a la responsabilidad de la gerencia, y lo ven como un reto no una situación problemática. Por todo esto es necesario concientizar sobre la contaminación ambiental.

Cuadro 10:

Indicador: Medidas tomadas para los desperdicios de agua.

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 6	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
Respecto a las medidas tomadas por la empresa para desperdiciar menos cantidad de agua	Se raciona el agua por horas	0	0,0
	Se verifican periódicamente tuberías y conexiones para evitar derrames	2	9,52
	No se realiza ninguna acción	19	90,48

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve 2015.

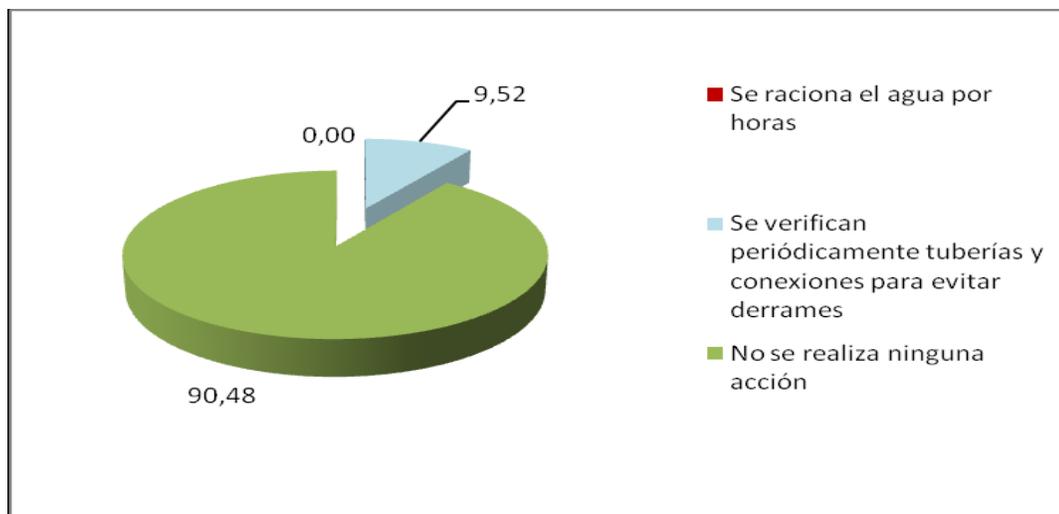


Gráfico 7: Pregunta N°6

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Los materiales e insumos utilizados por las empresas para la prestación de sus servicios en su mayoría (66,7%) lo adquieren de acuerdo a la preferencia de esta, el 25% considerando los costos y el 8,3% lo hace pensando en la conservación del ambiente. Considerando las respuestas, las empresas no se preocupan en adquirir insumos ecológicos o por lo menos que no sean tan agresivos con el medio ambiente.

Cuadro11:

Indicador: Características de los insumos

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 7	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
Los insumos que la empresa utiliza para la prestación del servicio turístico son	Adquiridos pensando en la conservación del medio ambiente	3	14,29
	Adquiridos de acuerdo al costo más bajo	13	61,90
	Adquiridos de acuerdo a la marca preferida por la empresa	5	23,81

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

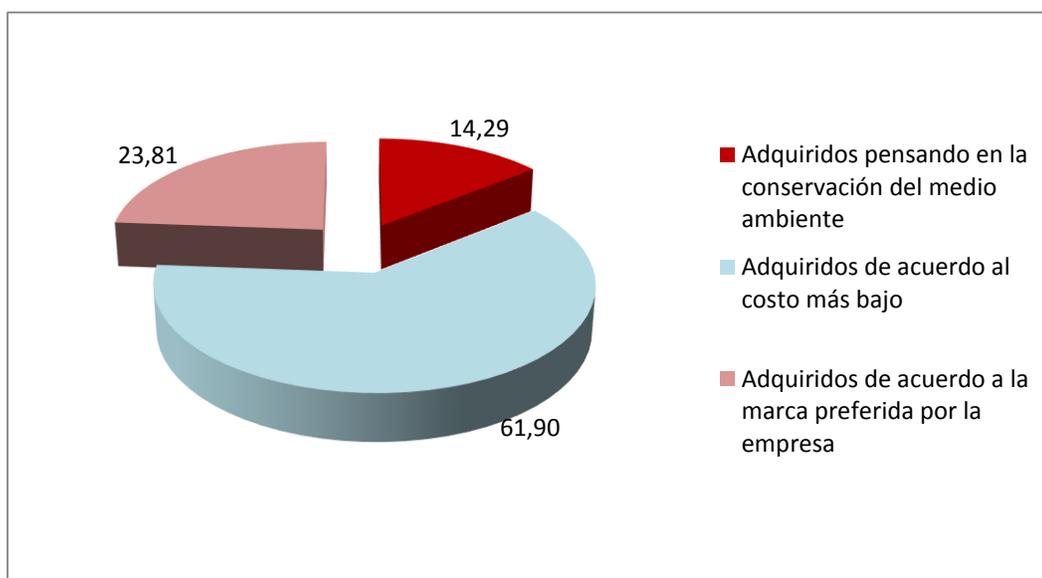


Gráfico 8: Pregunta N° 7

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Al igual que otras variables estudiadas las empresas no utilizan ninguna estrategia, ni ejecutan acciones para ahorrar la energía eléctrica. Esta afirmación se sustenta en los siguientes resultados, el 80,95% no realiza ninguna acción en pro del ahorro energético y solo un 19,05% utiliza equipos ahorradores. Al respecto, se infiere que existe desconocimiento por parte de la gerencia en cuanto a la mejora y soluciones innovadoras en cuanto al ahorro energético, y por tanto, a la mejora de la competitividad en este sector, ya que el ahorro energético puede impulsar el desarrollo sostenible al reducir los costos, aumentar los ingresos y mejora la eficiencia de los recursos.

Cuadro 12:

Indicador: Ahorro energético

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 8	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
Respecto a ahorro energético, ¿Qué medida toma la empresa?	Se utilizan equipos ahorradores	4	19,05
	Se verifican y desconectan los equipos eléctricos	0	0,00
	No se realiza ninguna acción	17	80,95

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Gerentes. Monsalve (2015)

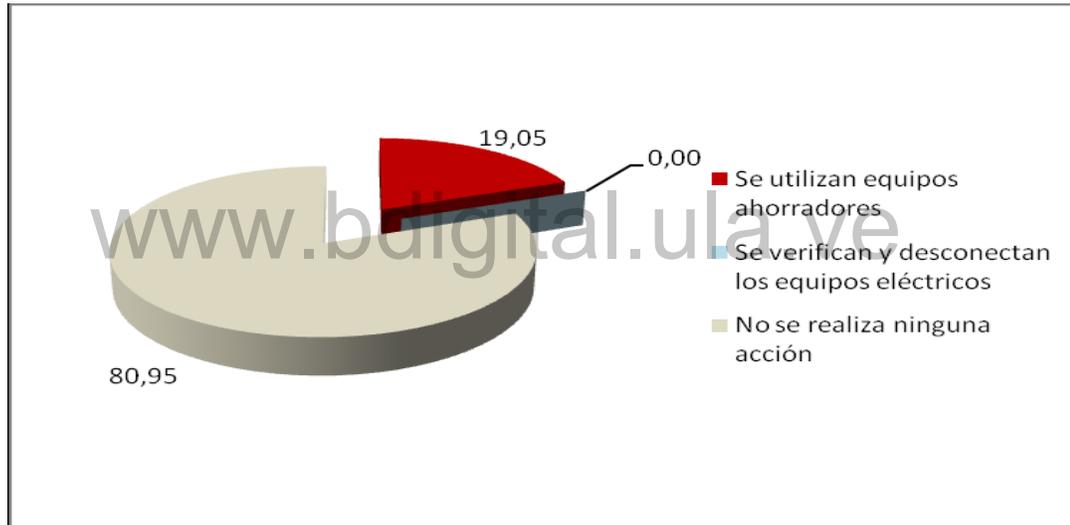


Gráfico 9: Pregunta N°8

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

En el ítem 9, se encontró que el 71,43% de los encuestados manifestó que no conoce los distintos métodos de valoración de los pasivos ambientales; y un 28,57% que sí los conocen. Denotándose con esto que existe una gran mayoría de profesionales en el área que requieren ser orientados sobre los métodos de valoración, con la finalidad de reconocerlos en sus estados financieros.

Cuadro N°13:

Indicador: Incorporación de los Pasivos Ambientales en los Estados Financieros

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 9	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Conoce los distintos métodos de valoración de los pasivos ambientales?	Si	6	28,57
	No	15	71,43

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Gerentes. Monsalve (2015)

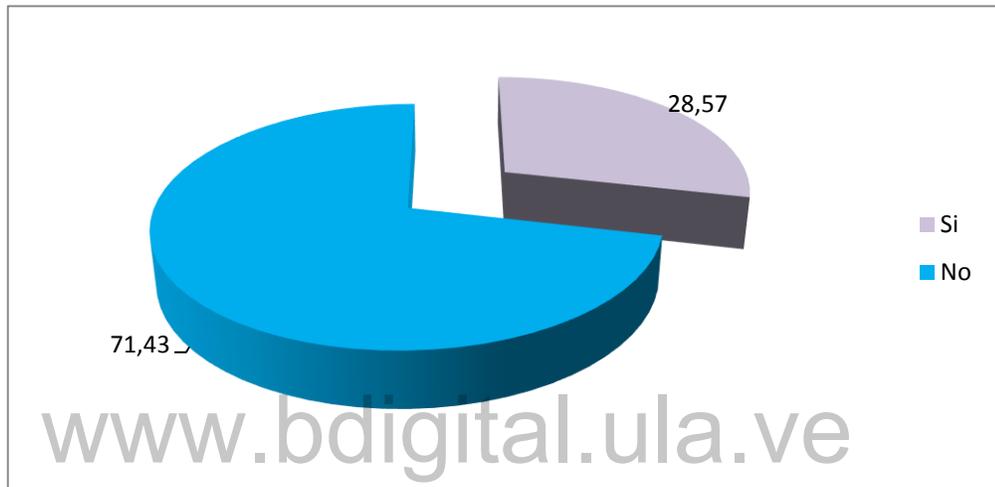


Gráfico 10: Preguntas N°9

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

En relación a la pregunta el 85,71% de los encuestados, respondió que no consideran el método costos de viaje para incorporar los pasivos ambientales en sus estados financieros, mientras que el 14,29% mostró interés por conocer y profundizar más al respecto para incluirlos dentro de sus cuentas.

En opinión de la investigadora las PYMES no consideran el problema de la contaminación ambiental como una deuda que tienen que asumir a objeto de resarcir los daños ambientales ocasionados por la prestación de servicios turísticos.

Cuadro14:**Indicador: Incorporación de los Pasivos Ambientales en los Estados Financieros**

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 9.1	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Han tomado en consideración informarles a los usuarios el método de costo de viaje para incorporarlos en la información financiera de la empresa?	Si	3	14,29
	No	18	85,71

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Gerentes. Monsalve (2015)

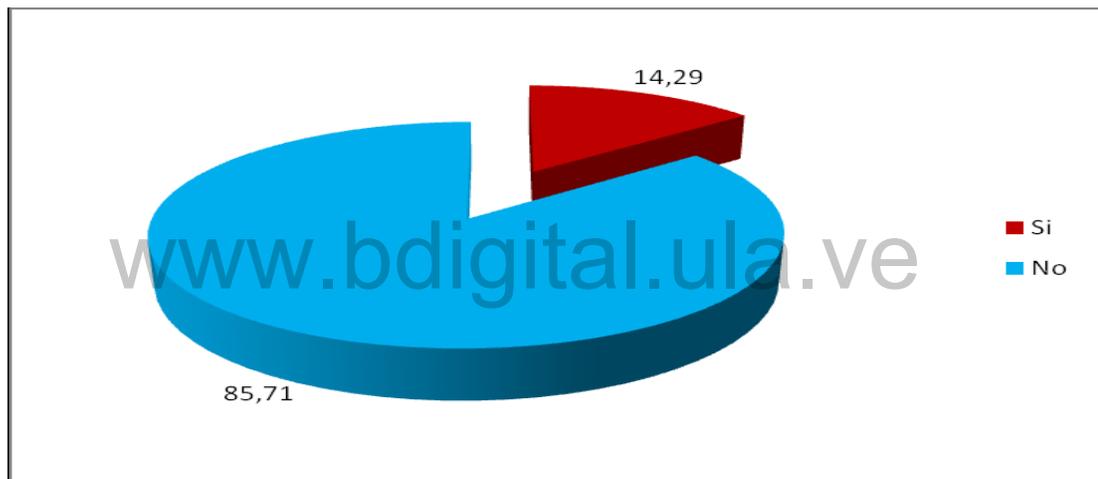


Gráfico 11: Pregunta N°9.1

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

La respuesta dada por los gerentes en cuanto a si conocen o no la normativa Legal para la preservación del ambiente fue 100% que sí las conocen, sin embargo se denota que no la llevan a la práctica, debido a que no se ocupan de los efectos al medio ambiente por la comercialización del turismo.

Cuadro 15:
Indicador: Conocimiento de la Normativa Legal

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 10	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Conoce usted la normativa legal vigente en el país que contempla la protección del medio ambiente?	Si	21	100,0
	No	0	0,0

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)

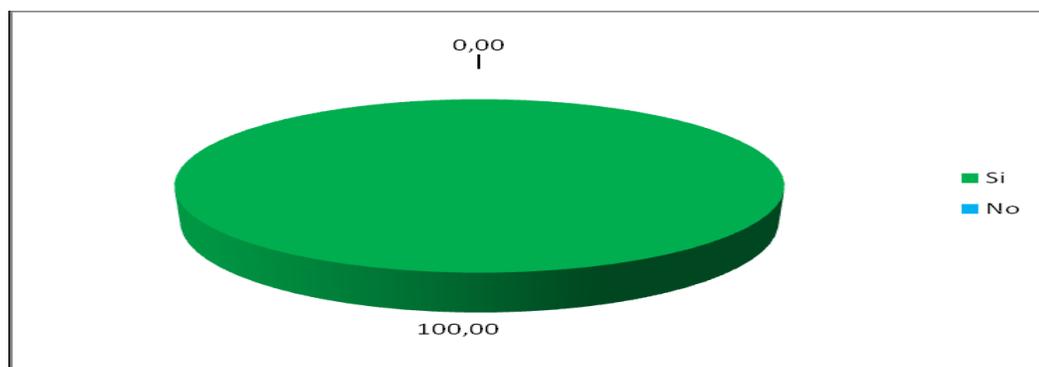


Gráfico 12: Preguntar N°10

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2016

Como se puede observar que solo el 28,57% de los gerentes facilita a sus empleados la capacitación y formación profesional, en relación a la sostenibilidad del medio ambiente. Mientras que el 71,43% no está recibiendo ningún tipo de conocimiento sobre el tema ambiental, es decir, a pesar de que las PYMES del sector turístico guarda estrecha relación al Método del Costo del Viaje con el medio ambiente y la naturaleza hay una clara desmotivación, falta de incentivo a la responsabilidad y el compromiso social dentro de sus objetivos y lineamientos gerenciales y operaciones, relacionadas con la protección, la conservación y la sostenibilidad del medio ambiente.

Considerando que las PYMES turísticas utilizan permanentemente los recursos naturales y sus actividades son generadoras de contaminación, deben incorporar en la medida de lo posible la responsabilidad social del

medio ambiente, a fin de educar a sus empleados en temas ambientales de relevancia mundial, en cuanto a la preservación del ambiente y al efecto negativo que la sobreexplotación de los recursos pone en peligro la sostenibilidad del planeta.

Cuadro N°16:

Indicador: Formación a los empleados

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 11	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Permite a sus empleados la formación profesional, considerando la sostenibilidad del medio ambiente?	Si	6	28,57
	No	15	71,43

Nota: Resultados del cuestionario aplicad a los Gerentes. Monsalve (2015)

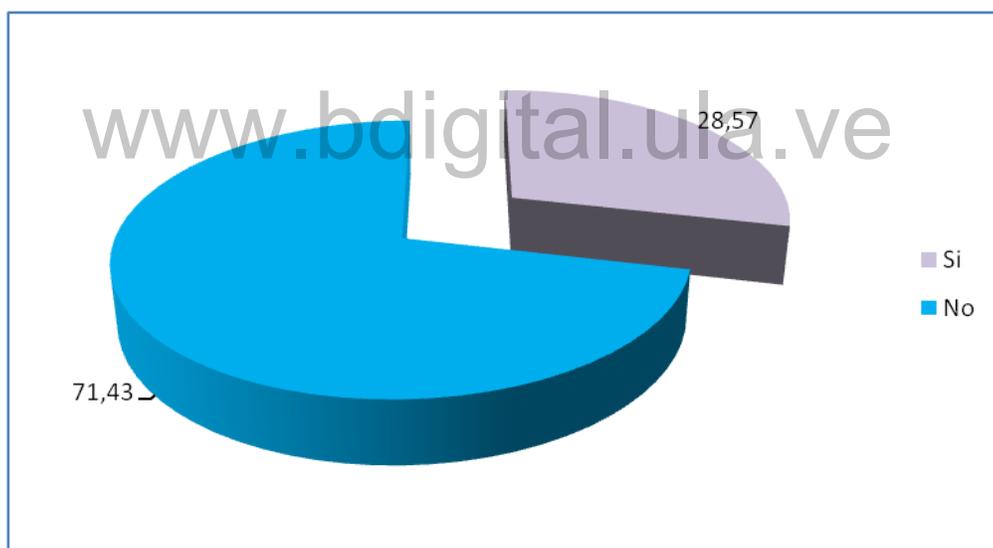


Gráfico 13: Pregunta N°11

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

Dentro de las respuestas de esta pregunta, la opción que obtuvo una mayor proporción 61,90% corresponde a aquellos gerentes que no realizan ninguna actividad relacionada labor relacionada con la conservación y protección del medio ambiente realiza la empresa. Por su parte, el 23,81%

respondió que realizan publicidad en pro de la conservación del ambiente, presentan un pequeño porcentaje 9,52%, y más aún el 4,76% mientras que las jornadas de limpieza (recolección de basura) se realiza en el entorno de la empresa y la organización de tareas para la conservación del medio ambiente. Se denota que la mayoría prefieren mantenerse distante ante la necesidad de conservar el medio ambiente.

Cabe destacar que la valoración de la aplicación racional de los factores ambientales, necesarios para la obtención de un producto, la realización de un proceso o la prestación de un servicio, y la asimilación de los desechos de las actividades de producción y consumo del ser humano, deben considerarse como prioridad para prevenirlos.

Cuadro 17:

Indicador: Conservación y Protección del Medio Ambiente

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 12	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Qué labor relacionada con la conservación y protección del medio ambiente realiza la empresa?	Se realizan jornadas de limpieza en el entorno de la empresa	1	4,76
	Se elabora publicidad en pro de la conservación del medio ambiente	5	23,81
	Se organizan actividades para la conservación de la naturaleza (siembra de árboles, limpieza de áreas verdes, entre otros)	2	9,52
	No realizan ninguna actividad	13	61,90

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Gerentes. Monsalve (2015)

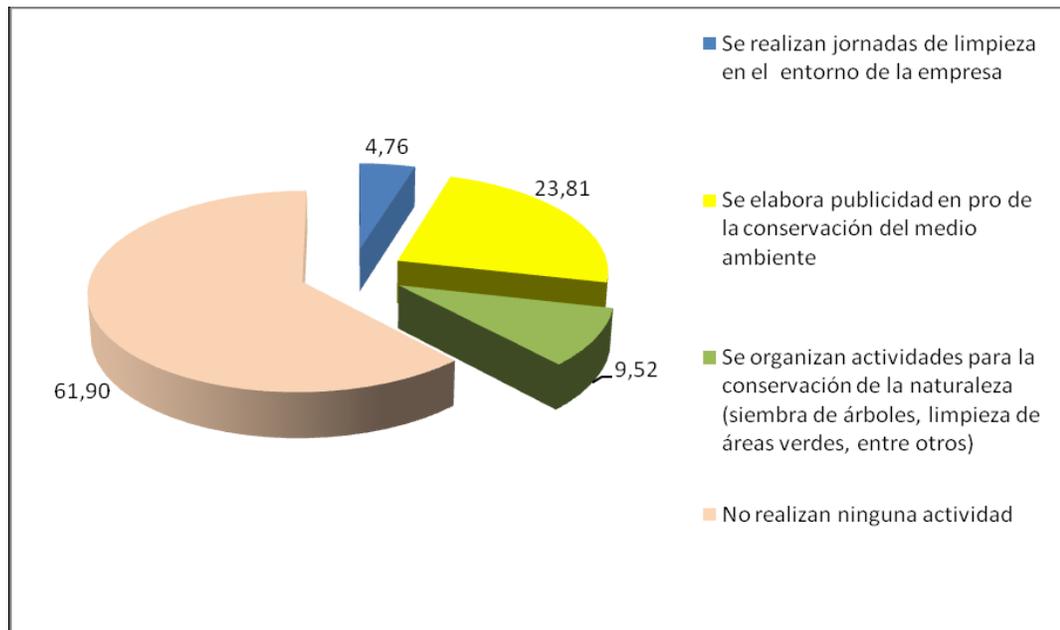


Gráfico 14: Pregunta N°12

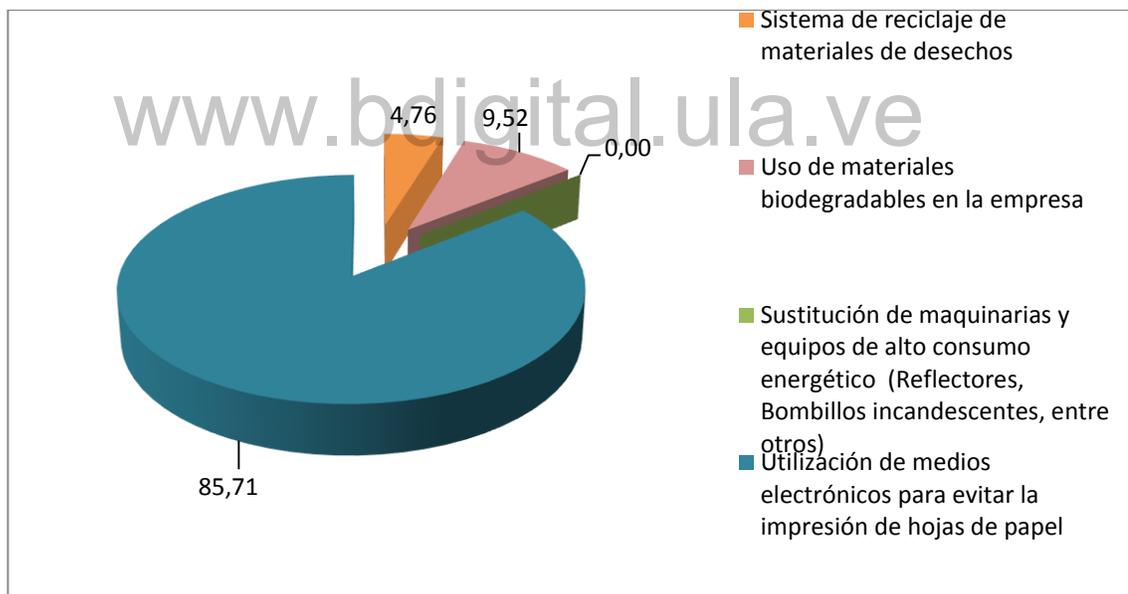
Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Las PYMES manifestaron estar dispuestas a tomar medidas para minimizar o prevenir los daños al medio ambiente, al respecto el 85,71% de ellas esta dispuesta a utilización solo medios electrónicos para evitar la impresión y de esta manera, utilizar menos papel, el 9,52% manifiesta utilizar materiales o insumos biodegradables para el mantenimiento de la oficina de esta manera proteger el ambiente evitando la producción de gases y de efluentes tóxicos, el 4,76% prevé utilizar un sistema de reciclaje para reforzar la clasificación de la basura e incluso vender los desechos reciclables, lo cual genera un ingreso no tradicional y contribuye notablemente con la conservación del ambiente, ninguno manifestó sustituir maquinarias y equipos de alto consumo energético.

Cuadro 18:

Indicador: Medidas para daños al medio ambiente

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 13	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Ha considerado implementar dentro de la empresa algún sistema que contribuya a disminuir los daños ocasionados al ambiente, como algunos de los que se mencionan a continuación?	Sistema de reciclaje de materiales de desechos	1	4,76
	Uso de materiales biodegradables en la empresa	2	9,52
	Sustitución de maquinarias y equipos de alto consumo energético (Reflectores, Bombillos incandescentes, entre otros)	0	0,00
	Utilización de medios electrónicos para evitar la impresión de hojas de papel	18	85,71

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Gerentes. Monsalve (2015)**Gráfico 15:** Preguntas N°13**Fuente:** Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

Descifrando la respuesta en relación a la importancia que perciben ahora los gerentes acerca de los pasivos ambientales y la importancia del medio ambiente, un 85,71% considera que estos son muy importantes, y el

14,29% manifestó que es medianamente importante, lo que indica que se incrementó el interés de los gerentes por el tema de ambas variables.

Es importante manifestar, que en su mayoría los gerentes desconocen el tema de los pasivos ambientales, así como los aspectos legales relacionados con la protección y conservación del ambiente. Por lo que la toma de decisiones, así como la planificación de actividades se hace a espaldas de los daños que la empresa pudiera ocasionar al ambiente.

Es urgente, que las PYMES del sector turístico den preeminencia al reconocimiento y valoración contable de los pasivos ambientales, considerando que la prestación de servicios de estas, se relacionan directamente con el uso de los recursos naturales, por lo que las PYMES deben pagar lo que usan, de esta manera están creando una sólida responsabilidad y compromiso social con ellas, los individuos, la sociedad, el estado y el ambiente premisas fundamentales para asegurarla sostenibilidad de los recursos naturales a las generaciones futuras.

Seguidamente se analizaran los resultados de las encuestas aplicadas a los contadores de las PYMES, a fin de determinar si se están reconociendo en la contabilidad de las empresas los daños generados al medio ambiente, asimismo, para identificar si se están aplicando los estándares internacionales de contabilidad en la elaboración de los estados financieros, y de ser el caso, para la evaluación de los pasivos ambientales.

Cuadro 19:
Indicador: Percepción sobre los Pasivos Ambientales

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 14	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Qué percepción tiene sobre los pasivos ambientales, considerando la protección al medio ambiente y su relevancia?	Muy Importante	18	85,71
	Medianamente importante	3	14,29
	Poco importante	0	0,00

Nota: Resultados de la entrevista aplicada a los Gerentes. Monsalve (2015)

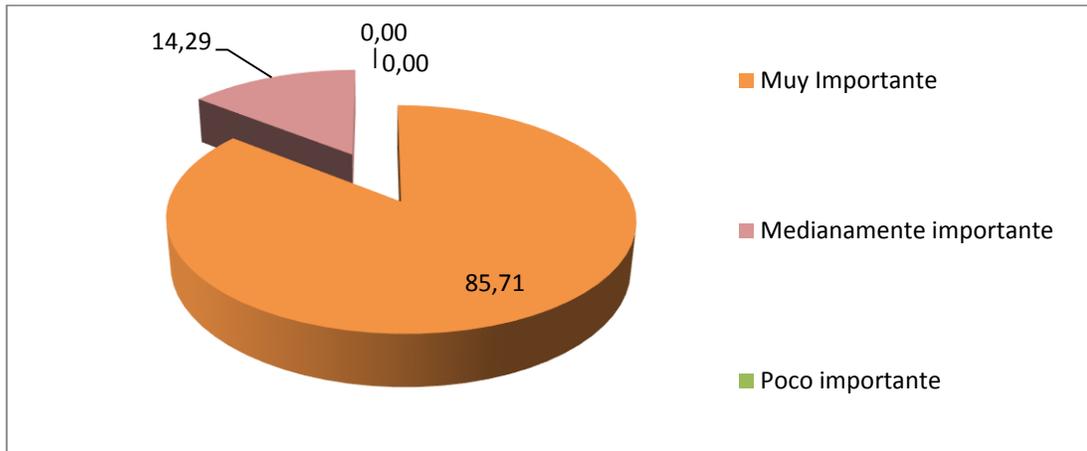


Gráfico 16: Pregunta N°14

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Gerentes de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

En todas las PYMES, el 80,95% de los contadores son internos, es decir, trabajan de forma permanente para las PYMES, por lo que este tipo de trabajo presenta como características que los contadores poseen sentido de pertenencia, dedicación al trabajo, reconocimiento por parte de los gerentes y demás compañeros. Como ventaja, la permanencia tiempo completo en las PYMES les permite conocer claramente todas las actividades que según su naturaleza, objetivo y alcance se desarrollan a los fines de ofertar y prestar sus servicios.

En este sentido, tienen un conocimiento cierto sobre los pasivos ambientales que generan la PYMES y la magnitud de los daños ambientales que de ellos se derivan.

4.2 Resultados Reportados por las Encuestas Aplicadas a los Contadores

El análisis de esta sección se logró a través de la aplicación de un cuestionario de diez (10) ítems, por medio de ellos se obtuvo describir y

definir las normas contables asociados con la identificación y tratamiento contable de los Pasivos Ambientales en las PYMES del sector turismo en el Municipio Libertador del estado Mérida en concordancia con los objetivos de la investigación. Los resultados se presentan a continuación:

Cuadro 20:

Indicador: Actividad como Contador en la Empresa

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 1	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Cómo es su actividad como contador público en la empresa?	Interna	17	80,95
	Externa	4	19,05

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

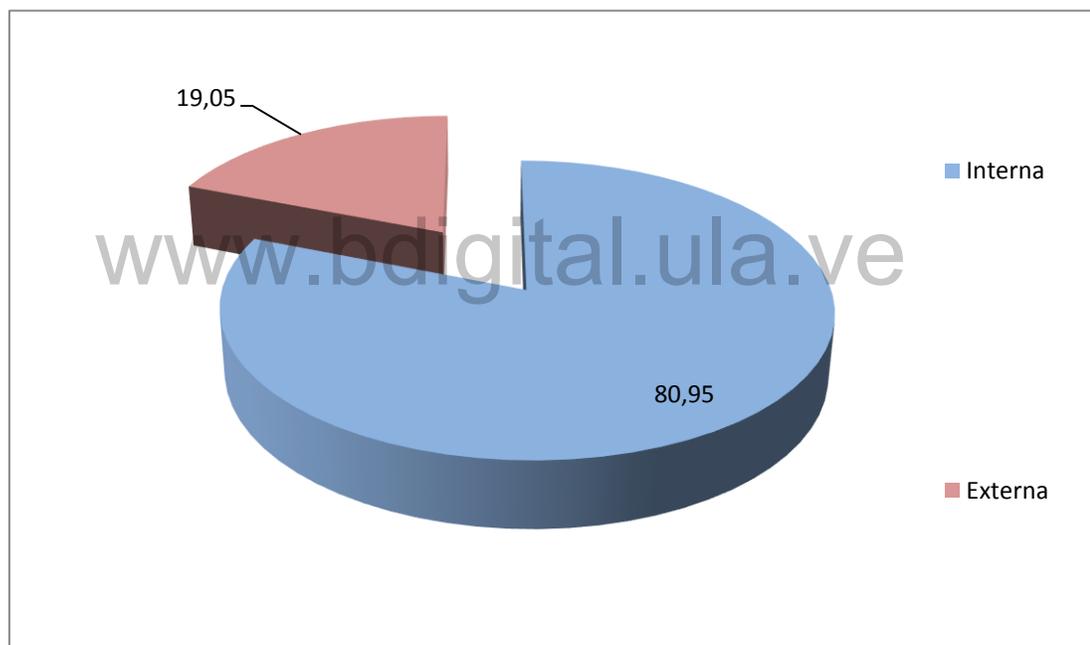


Gráfico 17: Pregunta N°1

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

La permanencia de los contadores dentro de las empresas se estudió por intervalos, obteniéndose que el 61,90% presta sus servicios entre dos a cinco años, el 19,05% menos de dos años, la misma proporción entre cinco y diez años y el 14,29% tiene más diez años laborando para la empresa.

Mientras más antiguo sea un contador en una empresa, mayor experiencia tiene en el manejo de las operaciones financieras que lleva a cabo la organización, conoce el comportamiento financiero de la entidad, los cambios que han realizado, los procesos que se han incorporado en el área de producción, entre muchos otros aspectos, facilitando al momento de requerir información manejarla de forma inmediata.

Cuadro 21:

Indicador: Tiempo Trabajando en la Empresa

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 1.1	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Cuánto tiempo tiene trabajando en la empresa?	Menos de 2 años	4	19,05
	Entre 2 y 5 años	13	61,90
	Entre 5 y 10 años	3	14,29
	Más de 10 años	1	4,76

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

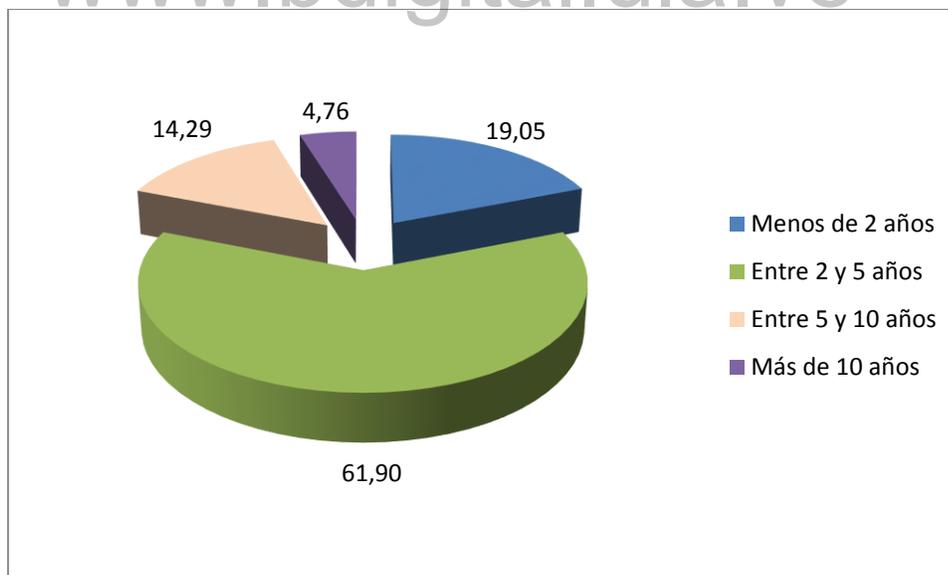


Gráfico 18: Preguntar N°1.

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2016

En el ítems 2, el 76,19% de los encuestado respondió que la contabilidad facilita la toma de decisiones al mostrar cuándo y dónde se ha invertido el dinero, que obligaciones se han contraído, cual ha sido el desempeño de la gerencia y cuáles son las implicaciones de tomar una alternativa y no otra . Así mismo, manifiestan que la contabilidad la hacen para fines fiscales, para cumplir con las disposiciones de ley, tal como SENIAT a los fines de declarar y/o pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y con la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR), contribuciones obligatorias que deben cumplir.

Cuadro 22:

Indicador: Finalidad de la Contabilidad en la Empresa

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 2	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
La contabilidad que usted elabora, la hace mayormente para:	Fines fiscales	2	9,52
	Toma de decisiones	3	14,29
	Ambas	16	76,19

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

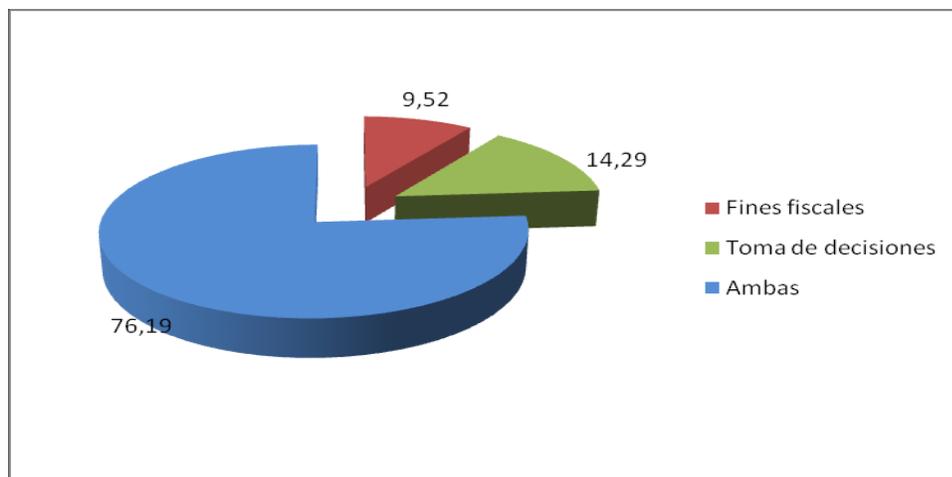


Gráfico 19: Preguntar N°2

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

El 100% respondió que tienen conocimiento sobre la normativa legal que se inició a partir del 2011, referida específicamente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES (NIIF-PYMES)

Cuadro 23:

Indicador: Conocimiento sobre la Normativa Legal

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 3	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Sabe usted cuál es la normativa contable vigente que comenzó a regir en Venezuela a partir del año 2011?	Si	21	100,00
	No	0	0,00

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

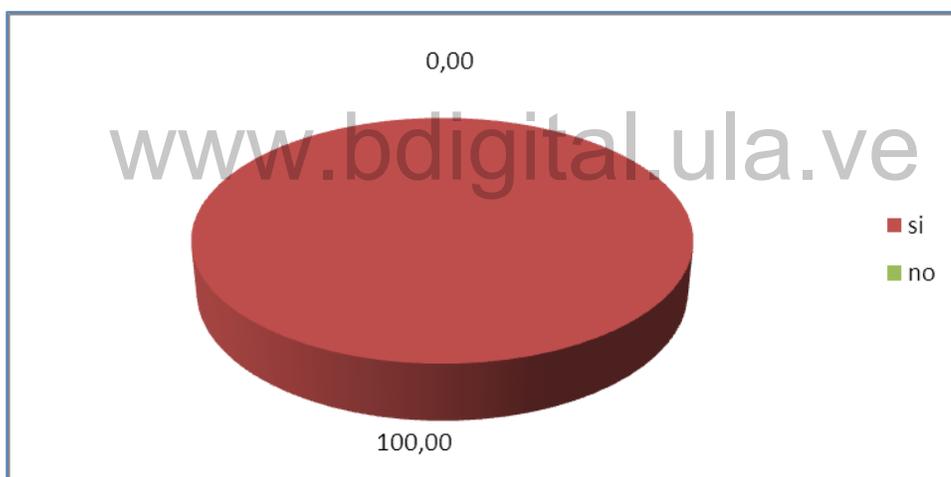


Gráfico 20: Pregunta N°3

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

Al respecto, los contadores (100%) mostraron inquietud en cuanto a la contaminación del ambiente y al agotamiento acelerado de los recursos naturales, por la acción interventora del hombre. Sin embargo, y a pesar de conocer los efectos negativos que generan los pasivos ambientales, no

mostraron tener mucho conocimiento en cuanto como podrían incluirlos en sus estados financieros.

Cuadro 24:

Indicador: Conocimiento sobre la Contaminación Ambiental

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 4	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Conoce la problemática ambiental que se está presentando en el planeta a raíz de la explotación de los recursos naturales y la contaminación del medio ambiente?	Si	21	100,00
	No	0	0,00

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

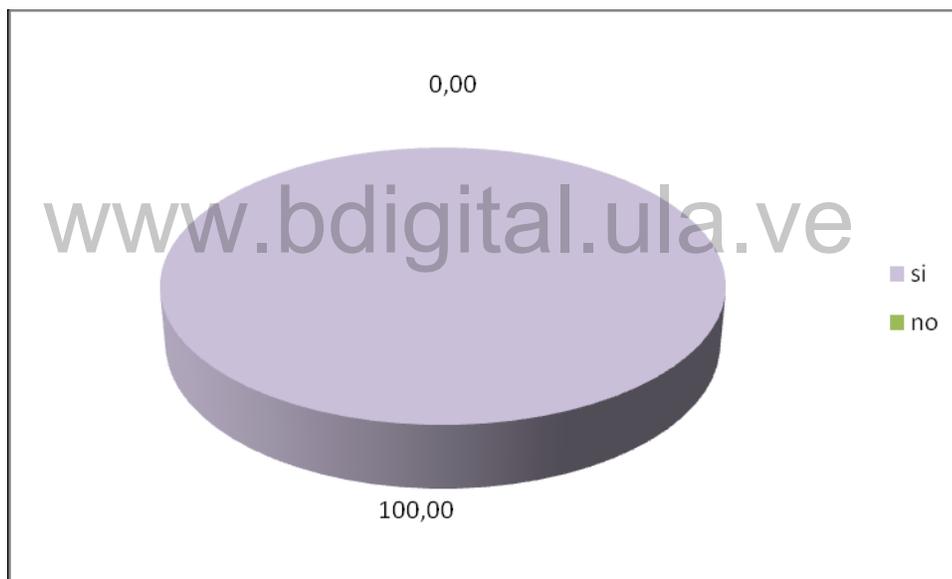


Gráfico 21: Pregunta N°4

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015

En relación a si las PYMES encuestadas conocen sobre la generación de pasivos ambientales, dadas la prestación de servicios que ofertan, el 85,71% de los encuestados manifestó tener conocimiento sobre la generación de pasivos ambientales en las empresas, por su lado el 14,29% expreso que la

prestación de servicios y/o las actividades que se desarrollan dentro de ella, no genera pasivos ambientales.

Cuadro 25:

Indicador: Conocimiento sobre la Generación de Pasivos Ambientales

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 5	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Sabe usted si se generan pasivos ambientales en la prestación del servicio turístico que brinda la empresa?	Si	18	85,71
	No	3	14,29

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores Monsalve (2015)

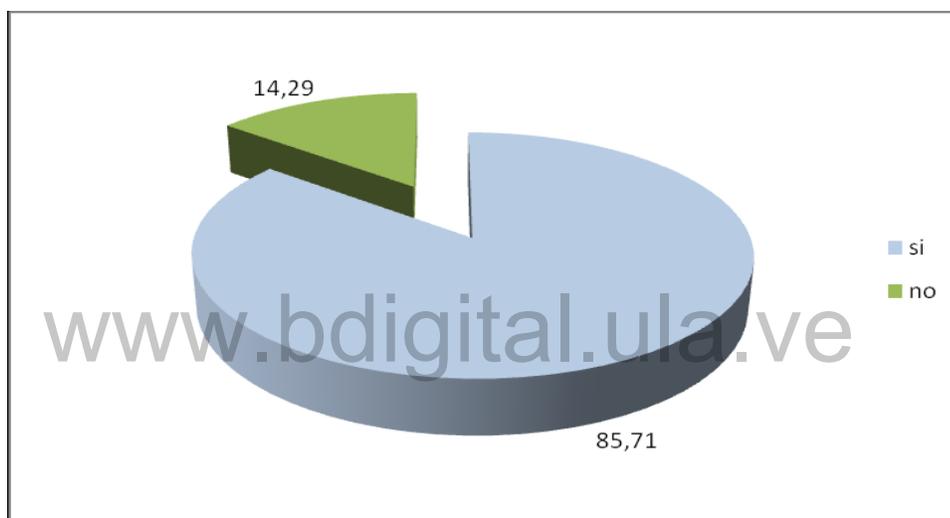


Gráfico 22: Pregunta N°5

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

En relación al ítems 6, el 52,38% de los contadores que respondieron que si tenían conocimientos sobre la generación de pasivos ambientales en la empresa, se les pregunto qué tipo de pasivos genera la PYME respondieron lo siguiente:

El 19,05% de los contadores señaló que se generan desechos dentro de la prestación del servicio de la empresa, el 19,05% indicó que se les da un mal uso a los recursos naturales, el 9,52% dijo que se incorporan insumos

contaminantes en el proceso productivo, y el 19,05% expresó que existe un exceso de consumo de energía eléctrica.

Cuadro 26:

Indicador: Pasivos Ambientales Generados por la Empresa

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 6	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Qué tipo de pasivos ambientales se generan en la empresa?	Desechos Sólidos	11	52,38
	Uso inadecuado de los recursos naturales (Agua, Suelo)	4	19,05
	Efecto invernadero	0	0,00
	Utilización de insumos contaminantes o no biodegradables	2	9,52
	Consumo excesivo de energía eléctrica	4	19,05

Nota: Resultados del cuestionario aplicad a los Contadores. Monsalve (2015)

www.bdigital.ula.ve

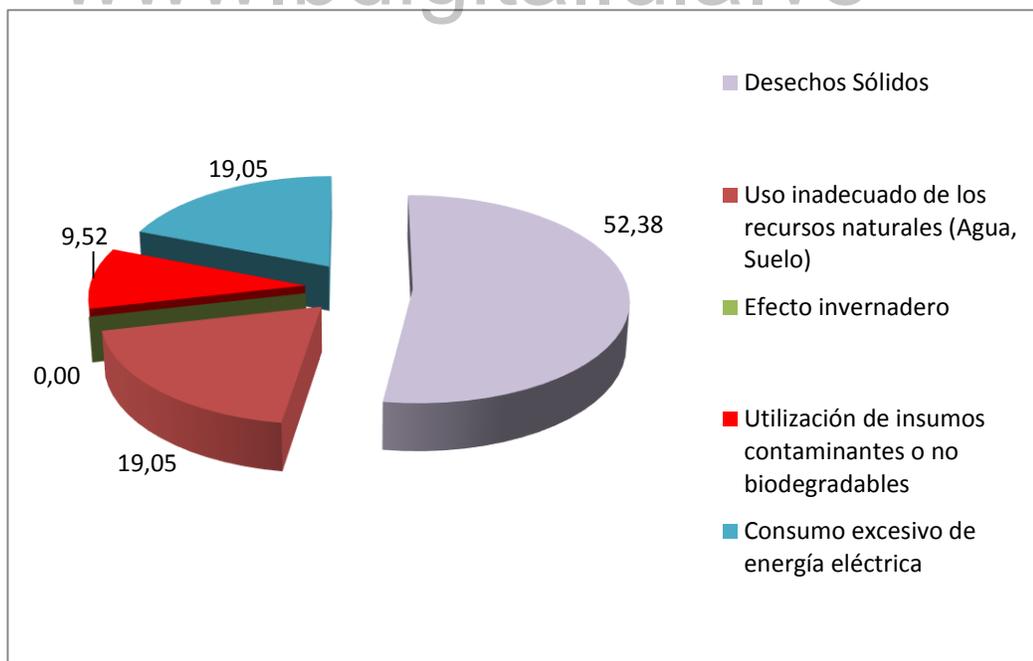


Gráfico 23: Pregunta N°6

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

En el ítems 7, al formular la pregunta a los contadores sobre este tema, respondieron de la siguiente manera un 100% de los entrevistados manifiesta que no reconocen en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales. Es decir los pasivos ambientales no se incorporan al estado de Situación Financiera ni a las notas de los Estados Financieros.

La respuesta es, a juicio de la investigadora, debido a que en la organización no establece políticas contables ni objetivos organizacionales para asumir de manera implícita las obligaciones con el medio ambiente.

En otras palabras, el principal propósito de dicha valoración podría estar fundamentado en la necesidad de mejorar su desempeño organizacional, es decir, orientado primordialmente a reconocer y valorar los pasivos ambientales que generan para, de esa manera, estar en capacidad de tomar decisiones dirigidas a mejorar su gestión, de acuerdo con sus metas y objetivos planteados

Para ese propósito, resultaría imprescindible aplicar los principios establecidos en la Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES,. En todo caso, para asegurarse que dicha valoración posea un sólido fundamento técnico, es decir, que sea válido y confiable, lo que conlleva la consideración de varios criterios que, en opinión de la investigadora, deberían guiar el proceso de valoración.

Cuadro 27:

Indicador: Reconocimiento de los Pasivos Ambientales en la Contabilidad

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 7	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Reconoce en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales?	Si	0	0,00
	No	21	100

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los contadores Monsalve (2015)

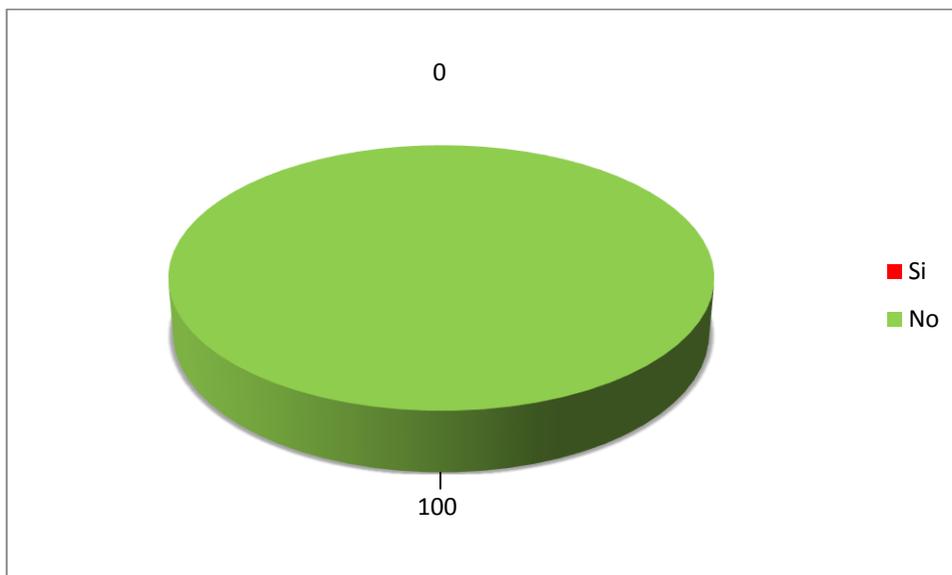


Gráfico 24: Pregunta N°7

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

La no inclusión de los pasivos ambientales en la contabilidad generalmente se debe a que los contadores públicos en un 47,62% expresaron que nunca se ha evaluado la existencia de estos por parte de la PYMES por otro lado el 38,10% consideran que estos no inciden considerablemente en los costos, y el otro 14,29 % enfatizó que la gerencia no está interesada en que se incluyan en la contabilidad.

Finalmente, ninguna de las empresas analizadas ha determinado los beneficios a largo plazo que les puede generar reconocer los pasivos ambientales, pues a juicio de la investigadora considera que el departamento contable se limita a elaborar informes financieros solo para fines legales y fiscales.

Cuadro 28:

Indicador: Causas de no Reconocer los Pasivos Ambientales en la Contabilidad

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 8	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
¿Cuáles son las causas de no reconocer en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales?	Nunca se ha evaluado la existencia de pasivos ambientales en la empresa	10	47,62
	La gerencia no desea incorporar esta información dentro de los Estados Financieros	3	14,29
	Desconocimiento sobre el tema	0	0,00
	No inciden considerablemente en los costos	8	38,10

Nota: Resultados del cuestionario aplicado a los Contadores. Monsalve (2015)

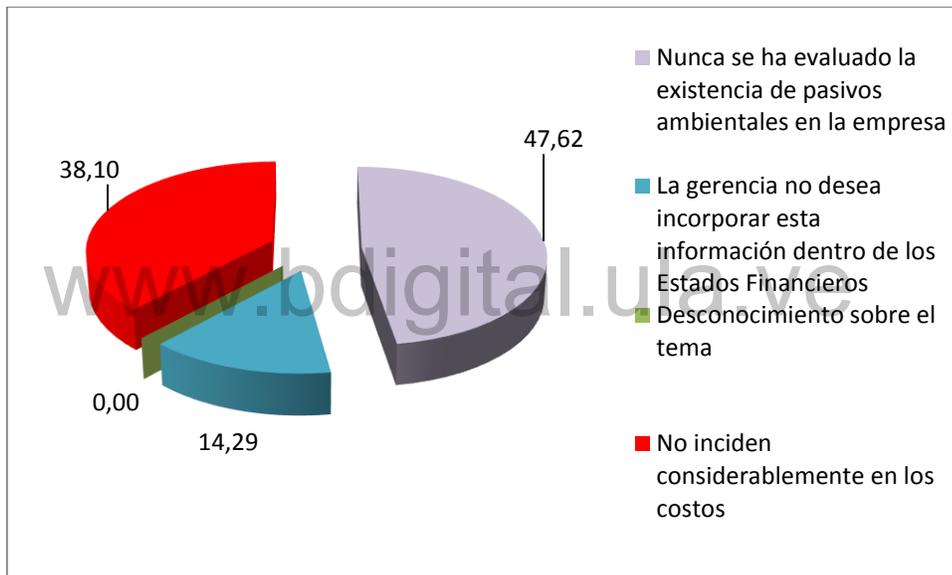


Gráfico 25: Pregunta N°8

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Es necesario que los profesionales contables considere necesario aplicar un método de valoración a los pasivos ambientales para ser incluido dentro de la información contable de las empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida. En un 80,95% de los encuestados dijo que no y el 19,05% que sí. Lo que indica que deben conocer sobre el tema. La investigadora considera, que dicho método de valoración sólo

cumpliría la función de ser una herramienta estratégica para la gestión de empresas que están interesadas en incrementar sus ventajas competitivas con el medio ambiente. Y para ello, como no se puede gestionar lo que no se conoce ni se ha medido, necesariamente deben medirse esos pasivos en alguna forma, para así disponer de información contable que les permita a los empresarios y contadores estimar como mitigar el daño ambiental.

Cuadro 29:

Indicador: Inclusión de los Pasivos Ambientales en la Información Financiera

DESCRIPCIÓN DEL ITEM 9	ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJES
¿Considera necesario aplicar un método de valoración a los pasivos ambientales para ser incluido dentro de la información financiera de las empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida?	Si	4	19,05
	No	17	80,95

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Contadores. Monsalve (2015)

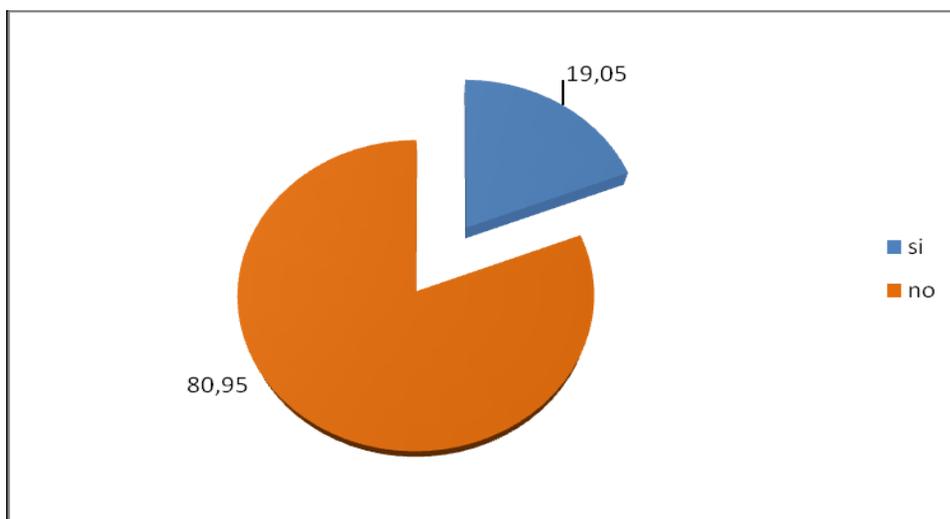


Gráfico 26: Pregunta N° 9.

Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

Aun cuando el 100% de los contadores de las PYMES estuvo de acuerdo que deben incluirse los pasivos ambientales en el informe financiero, ninguno supo responder si lo asentarían como pasivo, pasivo contingente o provisión.

Evidenciándose el desconocimiento que sobre pasivos ambientales existe actualmente, y por lo tanto se les dificulta orientar y llevar a la práctica la normativa que establece la sección 21 de Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes adoptada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para generar la información ambiental dentro de los Estados Financieros.

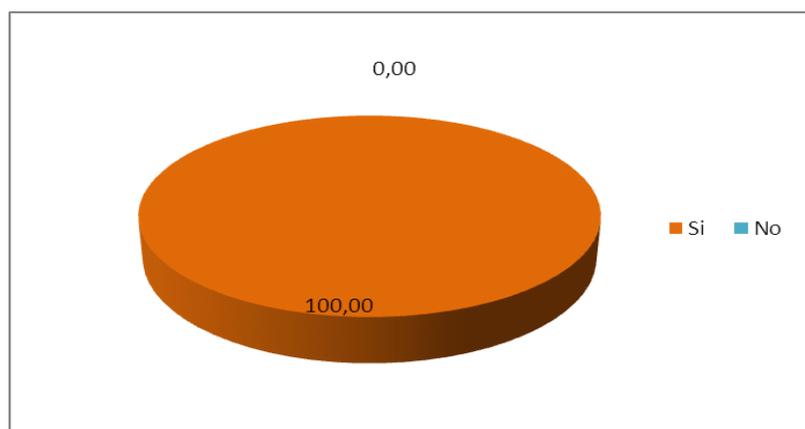
Cuadro 30:

Indicador: Inclusión de los Pasivos Ambientales en la Información Financiera

DESCRIPCIÓN DEL ÍTEM 10	ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
¿De acuerdo a su juicio profesional considera que los pasivos ambientales deben ser incluidos en la información financiera de las empresas del sector turístico del Municipio Libertador del estado Mérida y de registrarlos cómo lo haría dentro del informe financiero como: Pasivos, pasivos contingentes o provisiones?	Si	21	100,00
	No	0	0,00

Nota: Resultados del cuestionario aplicada a los Contadores. Monsalve (2015)

Gráfico 27: Pregunta N°10



Fuente: Elaboración Propia. Cuestionario dirigido a los Contadores de las PYMES del sector turístico del Municipio Libertado del Estado Mérida, aplicado en el año 2015.

4.3. Conclusiones del Diagnóstico

Luego de realizar la interpretación de los instrumentos aplicados, en términos generales se denota que son pocos los sectores que se han ocupado de evaluar la gestión ambiental, pero con las leyes y disposiciones de tipo ambiental que obligan a las empresas u organizaciones a considerar el tema durante su proceso productivo, creando la necesidad de determinar cuál es el impacto ambiental generado por su actividad, de manera de desarrollar políticas que comprendan acciones preventivas y restauradoras que mejoren su gestión ambiental, buscando diversas alternativas para determinar los pasivos ambientales y así las herramientas para el medio ambiente.

En cuanto a los aspectos relacionados con los pasivos ambientales; se denotó que en las empresas (PYMES) del municipio Libertador, los profesionales que allí laboran en un 100%, desconocen cómo abordar la información financiera que involucre los pasivos ambientales generados por la actividad de servicios turísticos que prestan. Si bien los procesos productivos se nutren de recursos naturales y utilizan el medio ambiente para verter los residuos que generan, quienes los utilizan no tienen claro que deben generar formas de retribuir o de prevenir el impacto que generan.

Por lo tanto, en este sentido se encontró que:

- ⇒ El 100% respondió no haber realizado ninguna investigación que determine si la empresa para la cual trabaja o es dueño ocasiona daños y cuál podría ser la solución para remediar o mitigar el efecto negativo que ocasiona al ambiente. Aunque los gerentes el 76,19% tiene conocimiento que la actividad turística que lleva su empresa genera pasivos ambientales. El 66,67% respondió que a pesar de

conocer acerca de los pasivos ambientales no saben cómo realizar investigaciones en relación a este tema.

- ⇒ En relación a la generación de desechos sólidos el 41,7 % genera medianas cantidades. El 52,38% de los entrevistados reciclan en su mayoría los desechos, por ahorro de materiales y para contribuir con el ambiente y los espacios utilizados por los turistas. el 66,67% de los gerentes respondió que efectúan un desperdicio de agua en altas cantidades. El 90,48% no realiza ninguna acción al respecto.
- ⇒ El 85,71% no consideran el Método de costos del viaje para incorporar los pasivos ambientales en sus estados financieros porque no es relevante, no existe una norma contable que los obligue. Los gerentes en 100% si conocen la normativa Legal para la preservación del ambiente. El 71,43% no conoce el tema ambiental, a pesar de que las PYMES del sector turístico guarda estrecha relación al el Método de costos del viaje con el medio ambiente.
- ⇒ El 61,90% no realizan ninguna actividad relacionada a la conservación y protección del medio. El 85,71% está dispuesto a utilización solo medios electrónicos para evitar la impresión y utilizar menos papel. El 85,71% considera que estos son muy importantes para el medio ambiente.

Denotándose de esta manera que los gerentes de las PYMES desconocen en un 70% sobre los efectos que generan en el ambiente y la falta de información financiera sobre pasivos ambientales y lo que pudiera influir si se obtuviera el valor de los espacios naturales a través del Método del Costo del Viaje

En cuanto a los contadores se determinó que:

- ◆ El 80,95% de los contadores son internos permanentes para las PYMES. El 61,90% presta sus servicios entre dos a cinco años. El 76,19% respondió que la contabilidad facilita la toma de decisiones,

que obligaciones se han contraído, el desempeño de la gerencia y las implicaciones de tomar una alternativa y no otra. El 100% respondió que tienen conocimiento sobre la normativa legal que se inició a partir del 2011 en cuanto a las NII para pymes. El 100% mostraron inquietud en cuanto a la contaminación del ambiente y agotamiento acelerado de los recursos naturales, por la acción interventora del hombre.

- ◆ El 85,71% manifestó tener conocimiento sobre la generación de pasivos ambientales en las empresas. El 52,38% tienen conocimientos sobre la generación de pasivos ambientales en la empresa. el 100% que no reconocen en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales. Y así mismo el 100% de los contadores de las PYMES estuvo de acuerdo que deben incluirse los pasivos ambientales en el informe financiero, ninguno supo responder si lo asentarían como pasivo, pasivo contingente o provisión.

Luego de esta revisión se determina en un 85% que existe necesidad clara de obtener la información necesaria para conocer los pasos o procesos necesarios para asentar la información financiera de los pasivos ambientales y tomar las decisiones adecuadas en relación a la prevención del medio ambiente.

En este marco de ideas, y considerando este amplio análisis de cada una de las variables, la dimensión e indicadores, y los objetivos propuestos; se concluyó la importancia y necesidad existente de elaborar una aproximación de los métodos y sugerencias para la gestión contable de los pasivos ambientales de las PYMES en el sector turismo del municipio Libertador en el estado Mérida, que luego de considerada la propuesta debe ser implementada en un tiempo prudencial para transformar la situación problemática.

CAPITULO V

UNA APROXIMACIÓN A LOS MÉTODOS Y SUGERENCIAS PARA LA GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES EN LAS PYMES DEL SECTOR TURÍSTICO

Generalidades

Como se desprende del análisis que se presenta en el capítulo anterior, son numerosas las limitaciones involucradas en el proceso de identificación, valoración y registro de los pasivos ambientales.

No obstante, a pesar de tales limitantes, y de las que se derivan tanto de la naturaleza de los procedimientos técnicos no manejados tanto por los administradores como de los contadores encuestados, la investigadora ha considerado pertinente exponer las siguientes recomendaciones generales, dirigidas a las Pymes del sector turístico, basadas éstas en el análisis de los resultados del estudio, así como también en las exploradas en la Sección 21 Provisiones y Contingencias de las NIIF para Pymes

En este sentido con la intención de describir y alcanzar de forma eficiente los objetivos, se plantea un mapa estratégico, como un esquema que refleja cada uno de los aspectos a seguir para implementar la aproximación a los métodos para la gestión contable de los pasivos ambientales de las PYMES en el sector turístico que se presenta de la siguiente manera:

5.1 Mapa Estratégico

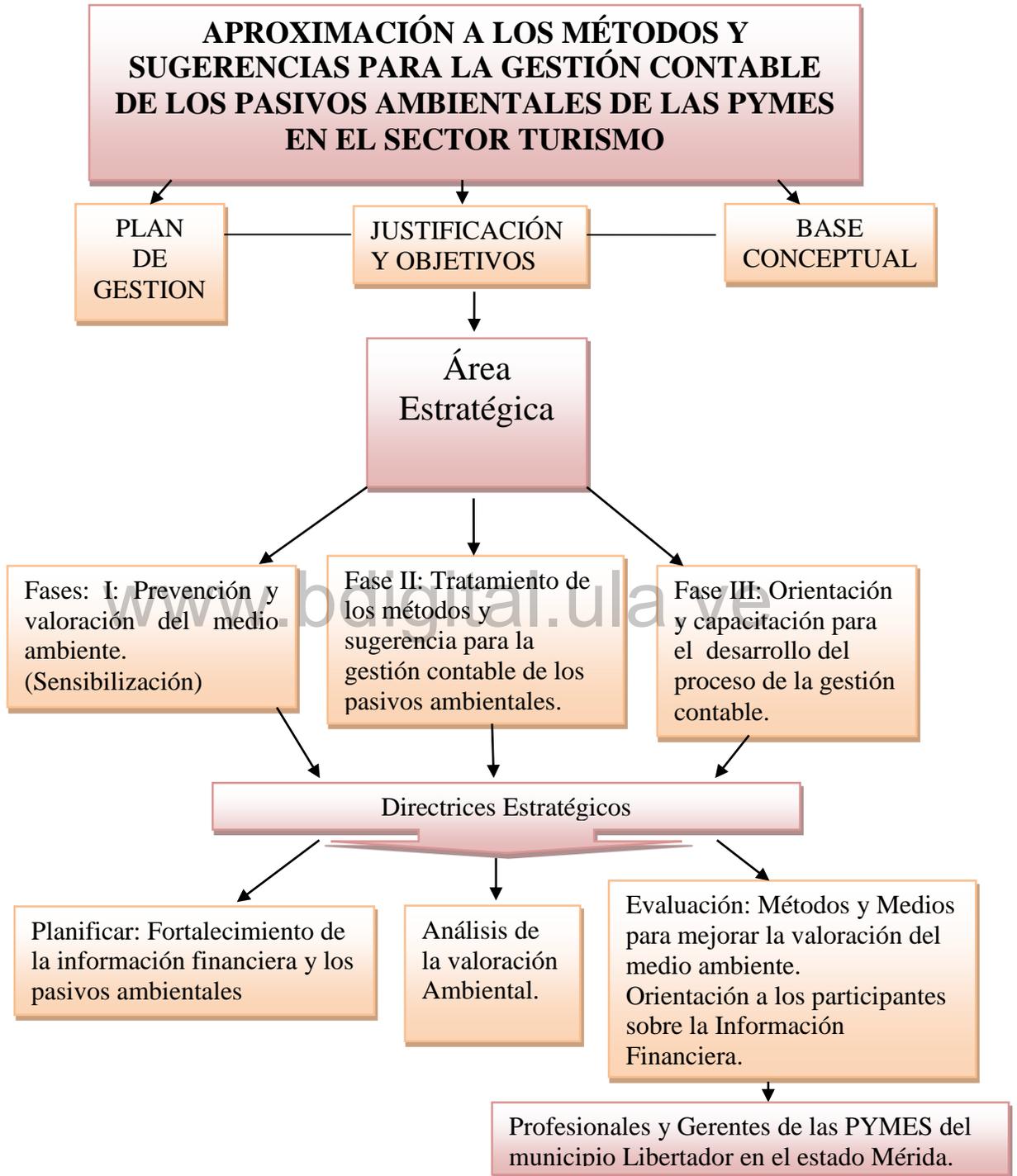


Gráfico 28. Mapa Estratégico. Aproximación a los métodos y sugerencias para la Gestión Contable de los Pasivos Ambientales de las pymes en el sector Turístico.
Elaborado por la investigadora, 2015.

Por lo tanto, es de importancia mencionar que el mapa estratégico, contribuirá y facilitará cada uno de los aspectos a considerar para la gestión contable de los pasivos ambientales; el plan contiene justificación, objetivos y las teorías sobre el método que se recomienda. Para ello se consideró en el área estratégica en tres fases: Fases: I: Prevención y valoración del medio ambiente. (Sensibilización). Fase II: Tratamiento de los métodos y sugerencia para la gestión contable de los pasivos ambientales. Fase III: Orientación y capacitación para el desarrollo del proceso de la gestión contable.

Plan de Gestión

Las empresas en general, diseñan planes estratégicos para el logro de sus objetivos y metas planteadas, esto planes pueden ser a corto, mediano y largo plazo, según la amplitud y magnitud de la empresa, ya que esto implica que cantidad de planes y actividades debe ejecutar cada unidad operativa; es fundamental conocer y ejecutar correctamente los objetivos para poder lograr las metas trazadas por la empresa.

También es importante señalar que las empresas deben precisar con exactitud y cuidado sus políticas, objetivos y misión, en este caso dirigida a la mejora del ambiente que es fundamental.

Tomando en cuenta que la mayor parte de los trabajos que abordan la valoración del medio ambiente describen que se entiende como un conjunto de bienes de consumo, valuados al igual que cualquier otro producto o servicio de fabricación humana. Pero en virtud de que los productos y servicios de la naturaleza han estado a disposición de forma gratuita (o cuasi gratuita) no se les suele asignar un precio, por lo que el valor mismo pasa muchas veces a no ser reconocido y de allí su descuido en el uso excesivo y abusivo del mismo, sin considerar el impacto a futuro; en vista a la necesidad existente de actualizar y capacitar al recurso humano sobre los pasivos ambientales en las empresas que debe considerarse durante las actividades

diarias; para lograr la puesta en práctica del mapa estratégico, se realizarán una serie de planificación de actividades, dispuestas de manera sencilla para la fácil aplicación y de rápida producción para que sean dinámicos, prácticos y productivos, para las PYMES del sector turístico por ser estas de características generales según Méndez (1999)

El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad; los dueños dirigen la empresa, con una administración empírica. Los trabajadores empleados desde 16 a 250 personas. Utilizan más maquinaria y equipo, sobre la base del trabajo más que el capital. Dominan y abastecen un mercado amplio nacional e internacional, en algunos casos. Están en proceso de crecimiento, las pequeñas tienden a ser medianas y aspiran a ser grandes. Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado dependiendo de sus ventas y utilidades. Su tamaño es pequeño o mediano dependiendo del ramo. (p. 67)

Estas características revelan que las PYMES, requieren en este caso específico, las relacionadas con el sector turístico, el procedimiento más idóneo para tratar las complejidades inherentes al reconocimiento, valoración y gestión de los pasivos ambientales necesariamente habrá de sustentarse en el método del costo del viaje, que además contribuye en darle valor en el uso del medio ambiente.

Justificación

La planificación de la gestión de los pasivos ambientales es de vital importancia por cuanto, va a servir de herramienta de solución para la problemática planteada, en cuanto a que el personal de las pequeñas y medianas empresas y el recurso humano en general va a ser orientado, para mejorar las prácticas de valoración del medio ambiente en las PYMES del municipio Libertador estado Mérida

Desde el punto de vista institucional, va a contribuir en disminuir los riesgos en el medio ambiente durante las actividades comerciales del turismo.

Además es un aporte social, pues va en beneficio del recurso humano que labora en las PYMES y que frecuentemente mantiene relación de información financiera sobre el medio ambiente durante sus actividades diarias; y es necesario darle la oportunidad a las personas que requieran de la adquisición de habilidades y conocimiento que les permitan en un momento determinado asumir responsabilidades de conducción y liderazgo en acciones relacionadas a la confiabilidad y seguridad operacional en relación al impacto que se puede generar en el medio ambiente y las formar de valorarlo para la información financiera.

Desde el punto de vista teórico, pues se basa en las teorías que sustentan los aspectos relacionados con el uso del medio ambiente; y además va a contribuir en que otras organizaciones que estén en situación semejante puedan poner en práctica las actividades y métodos de gestión contable de los pasivos ambientales.

Objetivos de la Planificación

General:

Definir la gestión contable de los pasivos ambientales en las PYMES del sector turístico en el municipio Libertador.

Específicos:

- Elaborar herramientas de gestión contable.
- Construir alternativas para el mejoramiento de la gestión contable de los pasivos ambientales. Aproximación del Método.
- Manejar las disposiciones legales contempladas para proteger el medio ambiente.

Base Conceptual

Como se expresó en el Capítulo II, hay diversos métodos orientados a la valoración de los pasivos ambientales, donde detalladamente expone cada uno de los aspectos relevantes para la investigación, por lo tanto en este aparte se consideraran las bases conceptuales relacionadas con los métodos de valoración para la gestión contable de los pasivos ambientales de las PYMES del sector turístico.

Valoración económica del Medio Ambiente

La actividad turística es una forma económica que se materializa en la producción de una amplia gama de bienes y servicios cuyo destino es la satisfacción de las necesidades humanas de consumo. En cuanto a la valoración económica del medio ambiente, Granato, Oddone y Carballo (2009) describen que,

Una solución, consiste en optar por una clasificación alternativa, distinguiendo entre aquellos métodos que tratan de estimar una curva de demanda para los bienes ambientales de otros que obtienen una valoración sin recurrir a la representación de una función de demanda. (p. 7)

Estos autores, exponen que se debe incluir el método del costo del viaje, el método de los precios hedónicos y el método de la valoración contingente, tratan de estimar la curva de demanda del bien en cuestión para, posteriormente, efectuar valoraciones de modo similar a las que se realizarían con cualquier otro bien no ambiental. En este sentido Granato, Oddone y Carballo (Obcit) exponen que “Los métodos del costo del viaje y de los precios hedónicos tienen además en común el hecho que ambos parten de la existencia de una relación entre un bien privado y un bien ambiental” (p. 8).

En este marco de ideas es importante señalar el método de costo, según los autores está relacionado el bien ambiental, por lo cual se aplica en

la valoración de espacios naturales y analiza como el cambio de la calidad ambiental (por ejemplo en un parque natural) afecta a la demanda de espacios de ocio. Lo cual determina que los ambientes naturales privados pueden acceder a un valor de alto costo tomando en cuenta: costo de desplazamiento, pago por entrada, pago por atracciones entre otras; por lo que permite la estimación de demanda de los cambios de bienestar ante los cambios en el bien ambiental.

En cuanto al método de los precios hedónicos, se le aplica para estimar los valores económicos para ecosistemas o servicios ambientales (privados) que directamente afectan los precios del mercado. Es más comúnmente aplicados a variaciones en el precio de casas que refleja el valor de los atributos ambientales locales, además para estimar beneficios económicos o costos asociados con:

- Calidad ambiental, incluyendo la polución del aire, del agua o ruido
- Amenidades ambientales, tales como vistas estéticas o proximidad a sitios recreacionales

Y en relación al método de la valoración contingente trata de construir un mercado para un bien ambiental, tratando de determinar los cambios en el bienestar de una población originados por las modificaciones en su oferta.

A través de encuestas se estima la disposición de cada persona a pagar o recibir una compensación ante un cambio, positivo o negativo, en la calidad ambiental del bien (por ejemplo la preservación de un parque natural, de un río, la creación de una zona verde en una ciudad, la eliminación de una zona verde para construir viviendas, etcétera); realizando una elevación de las disposiciones individuales al conjunto de la población afectada. (Granato, Oddone y Carballo; 2009). Para poner en práctica el método es con la elaboración de un cuestionario, pues es el elemento a través del cual se construye un mercado hipotético. A esto Granato, Oddone y Carballo (2009) consideran que,

Se debe ofrecer al encuestado, tanto información relevante sobre el bien a valorar como una descripción de la situación antes y después de las modificaciones que se van a realizar, de modo que queden claras las implicancias para el afectado. Igualmente, debe quedar constancia de las características socioeconómicas del encuestado (sexo, edad, renta) y, en el análisis de las respuestas, se debe ser consciente de la existencia de sesgos que las distorsionan. (p. 10)

En relación con los métodos, se puede decir que generalmente se estiman con una curva de demanda. Aunado a esto, Espinoza, Gatica y Smyle (1999) (citados por Martínez, s/f), sobre los servicios ambientales, explican:

Son aquellos servicios que brindan (fundamentalmente pero no en exclusiva) las áreas silvestres (sean bosques, pantanos y humedales, arrecifes, manglares, llanuras, sabanas), las áreas que en su conjunto conforman los ecosistemas, eco-regiones, y las cuencas hidrográficas. (p. 2)

De esta manera se denota que en estos espacios, la intervención del hombre genera de alguna manera daños, que pudieran afectar directamente el ecosistema o el indiscriminado uso de los recursos naturales.

En relación a lo expuesto, se puede mencionar que también se deben considerar los aspectos externos que intervienen en el proceso en valoración ambiental, que es el efecto que fuera de las transacciones de mercado, una persona o empresa causa sobre el bienestar de alguien más; en el servicio ambiental se denomina externalidad positiva “Quien se beneficia paga” y en la negativa que genera residuos “Quien contamina paga”, de esta manera Martínez(s/f) evaluó el proceso y lo esquematizó de la siguiente manera:

Pago por Servicios Ambientales

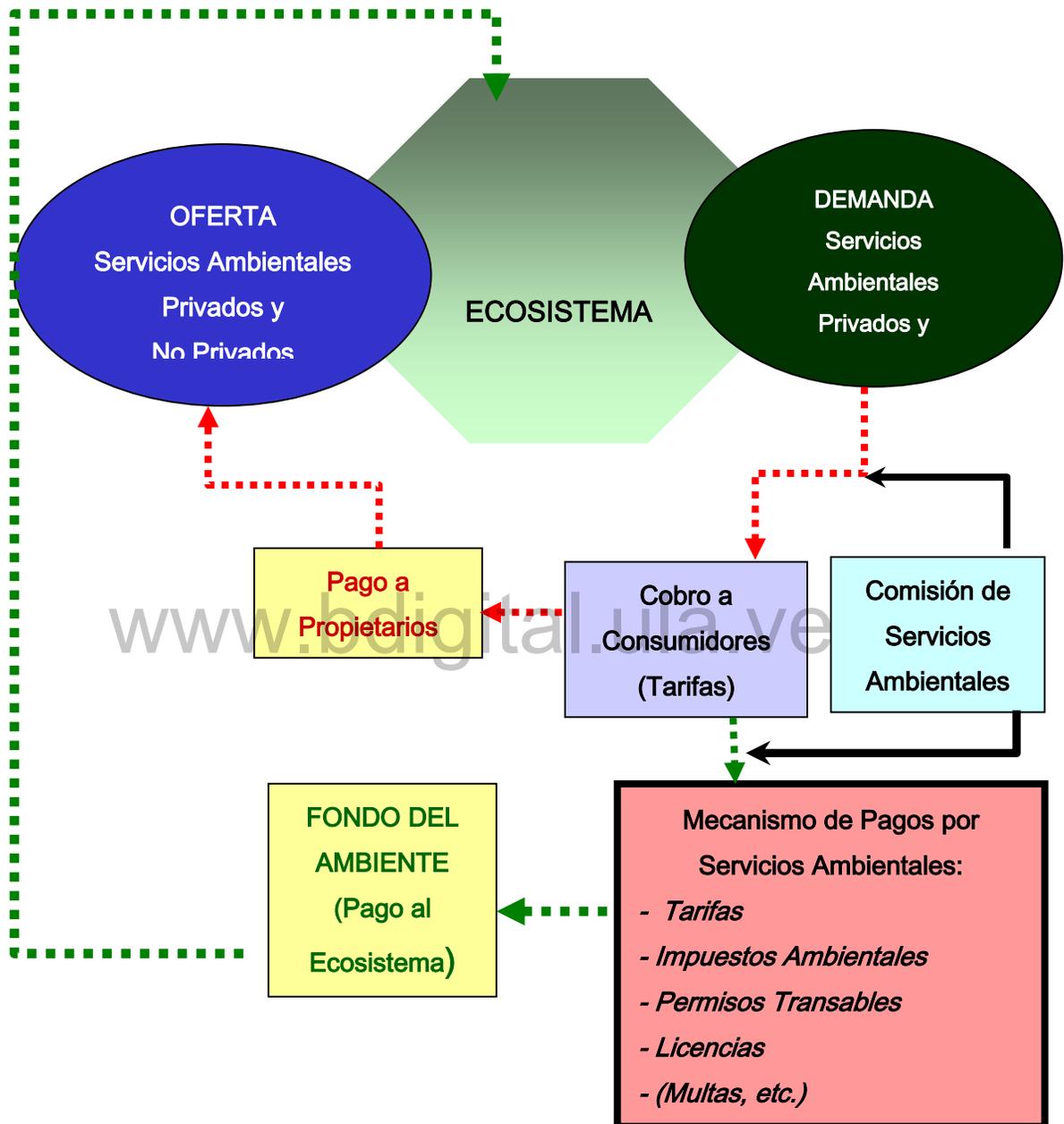


Gráfico 28. Pago por Servicios Ambientales. Martínez, P. (s/f).

En él se muestra el ecosistema como punto de encuentro entre la oferta y la demanda, donde debe haber un cobro a los consumidores que posteriormente pasa a ser pago a los propietarios, sin embargo debe ser un

mecanismo para los servicios ambientales que puede ser el fondo para la prevención del ecosistema o devolver de alguna manera al ambiente una forma de derogar la intervención que se realiza por la explotación del ambiente en el sector turístico.

Medidas por los daños ambientales

Generalmente la economía busca una asignación eficiente de recursos escasos con diversas alternativas de uso; pues las elecciones deben ser hechas para maximizar la satisfacción o bienestar y en el caso ambiental si se aplica la economía, debe entender la comprensión sobre la conveniencia de asumir costos y generar beneficios ambientales, teniendo en mente el objetivo de aumentar el bienestar de las personas; y que a su vez sea considerada por los costos ambientales como la prevención que se debe poner en práctica. Por lo que Osorio y Correa (2004) explican,

Las medidas para daños ambientales son todas aquellas acciones de diseño, tecnología, legal, promocional y administrativa, para toda actividad que permita la reparación y restablecimiento, reducciones o mitigaciones, correcciones y compensaciones para resarcir el daño. (p. 4)

En este sentido, quienes causan daños ambientales deberán cubrir los costos, considerados por el diseño y ejecución de las medidas preventivas que permiten ejercer las reparaciones, restablecimiento, reducciones o mitigaciones, correcciones y compensaciones por los daños ambientales causados.

Cabe destacar que, estos autores, Osorio y Correa (Ob. cit.: 63) describen que entre las medidas y sus características generales están:

a. Restablecimiento

Es la medida o medidas orientadas a la realización de actividades, acciones y obras de ingeniería que permitan la recuperación del área o sitio

afectado a sus condiciones previas a la ejecución de las actividades susceptibles de degradar los recursos naturales y procesos ecológicos de los ecosistemas.

b. Reducción o mitigación

Las medidas de reducción o mitigación son acciones ejecutadas por el responsable y orientadas al logro de que los recursos naturales y los procesos ecológicos de los ecosistemas se mantengan en condiciones satisfactorias o de equilibrio razonable; mitiga.

e. Corrección

Las medidas de corrección es toda acción orientada a enmendar lo que le causa alteraciones desfavorables a los recursos naturales y a los procesos de los ecosistemas generados por el daño ambiental y deben ser ejecutadas por el responsable de éstas.

f. Compensación

La compensación del daño ambiental es toda acción efectuada por el responsable del daño ambiental orientada a la indemnización social, ambiental o económica causada por éste; irreparable, cuya restauración, reducción, mitigación o corrección no puede ser ejecutada en la escala de vida del ser humano.

En relación a los daños ambientales es un compromiso formal que el responsable del daño ambiental debe asumir las acciones o medidas para alcanzar la recuperación de espacios y ecosistemas. Además, en éste se deben:

- a. Definir líneas de acción a seguir.
- b. Designar funciones y responsabilidades.
- c. Identificar soluciones técnicas.
- d. Establecer su cronograma de acciones.
- e. Establecer inversión económica de acuerdo a la magnitud del daño.
- f. Debe estar ajustado a derecho, sometido a la proporcionalidad y adoptados en aras del interés público.

Luego de la responsabilidad, se debe realizar la evaluación de riesgos ambientales es el proceso metodológico mediante el cual se determina si existe una amenaza potencial para el ser humano y al ambiente como consecuencia de cualquier otra fuente de contaminación.

Técnica, métodos y análisis para la valoración económica de impactos, daños y pasivos ambientales

En la valoración económica de efectos ambientales se requiere la utilización de técnicas y métodos para la valoración monetaria de los recursos naturales y procesos ecológicos de los ecosistemas; así como, de herramientas de análisis. Entre las técnicas, métodos y análisis utilizados para la valoración económica de los pasivos ambientales tenemos:

www.bdigital.ula.ve

Técnicas para la cuantificación

- Precio de mercado.
- Cambio de productividad.
- Costo de oportunidad.
- Gastos preventivos y mitigación.
- Pérdida de ganancia o de ingreso.
- Costo de reposición o de reemplazo.
- Proyecto sombra.
- Costo de reposición, bienes y servicios comercializados como sustitutos ambientales.
- Capital humano.

Métodos para la cuantificación

- Costo de viaje.
- Valoración contingente.

- Método *Delphi*.
- Transferencia de beneficios.

Análisis para la cuantificación

Existen metodologías que utilizan los resultados obtenidos a partir de la aplicación de los métodos y las técnicas, donde se involucra las afectaciones de los recursos naturales y procesos ecológicos de los ecosistemas.

En relación a esto se consideró a Pearce y Markandya (1989) (citados por Osorio y Correa; 2004) quienes han identificado que algunos procesos de análisis tienen relación con el balance de las ventajas y desventajas de una acción política para la toma de decisión relacionada con los ecosistemas. La vía para la comparación de éstas son una variedad de balances entre una decisión y otra: análisis costo beneficio, costo efectividad, entre otros. Cabe destacar que, la definición objetiva de las ganancias y pérdidas del conjunto de acciones (visitas, campamentos y otros) de afectación ambiental a los recursos naturales y procesos ecológicos de los ecosistemas; estas ganancias y pérdidas deben ser consideradas para la toma de decisión de planes, proyectos, programas, entre otros, con lista de ganancias y pérdidas, para asignarle costo para contribuir a la toma de decisión.

En relación a lo anterior se tomó en cuenta, los componentes de valoración de acuerdo a las técnicas y los métodos para determinar los pasivos ambientales, desde una diversidad de características expuestas anteriormente, y que el valor económico se mide por lo máximo que un individuo está dispuesto a sacrificar de un bien para obtener un bien o servicio. Esto es referido como disposición a pagar (DPA) o *willingnesstopay* (WTP). Frecuentemente se asume que el precio de mercado, es el valor razonable.

En consideración a lo anterior, los métodos se expresan en el valor de uso y el valor altruista: que a su vez en la valoración directa, indirecta y opcional, los métodos de valoración directa se refieren a la estimación directa

del valor a partir de observaciones del comportamiento de los individuos en mercados hipotéticos y observan expresiones de disponibilidad a pagar o disponibilidad a aceptar como esquemas de compensación, los métodos de valoración indirecta es donde se establecen relaciones entre demandas por bienes privados que se transan en mercados convencionales y demandas no observables por bienes o servicios ambientales relacionados o conexos con el bien privado, y los opcionales que involucran la existencia en el espacio y la biodiversidad.

En el siguiente esquema se muestra los componentes del valor económico total.

www.bdigital.ula.ve

Componentes del valor económico total y relación con las técnicas y Métodos de Valoración.

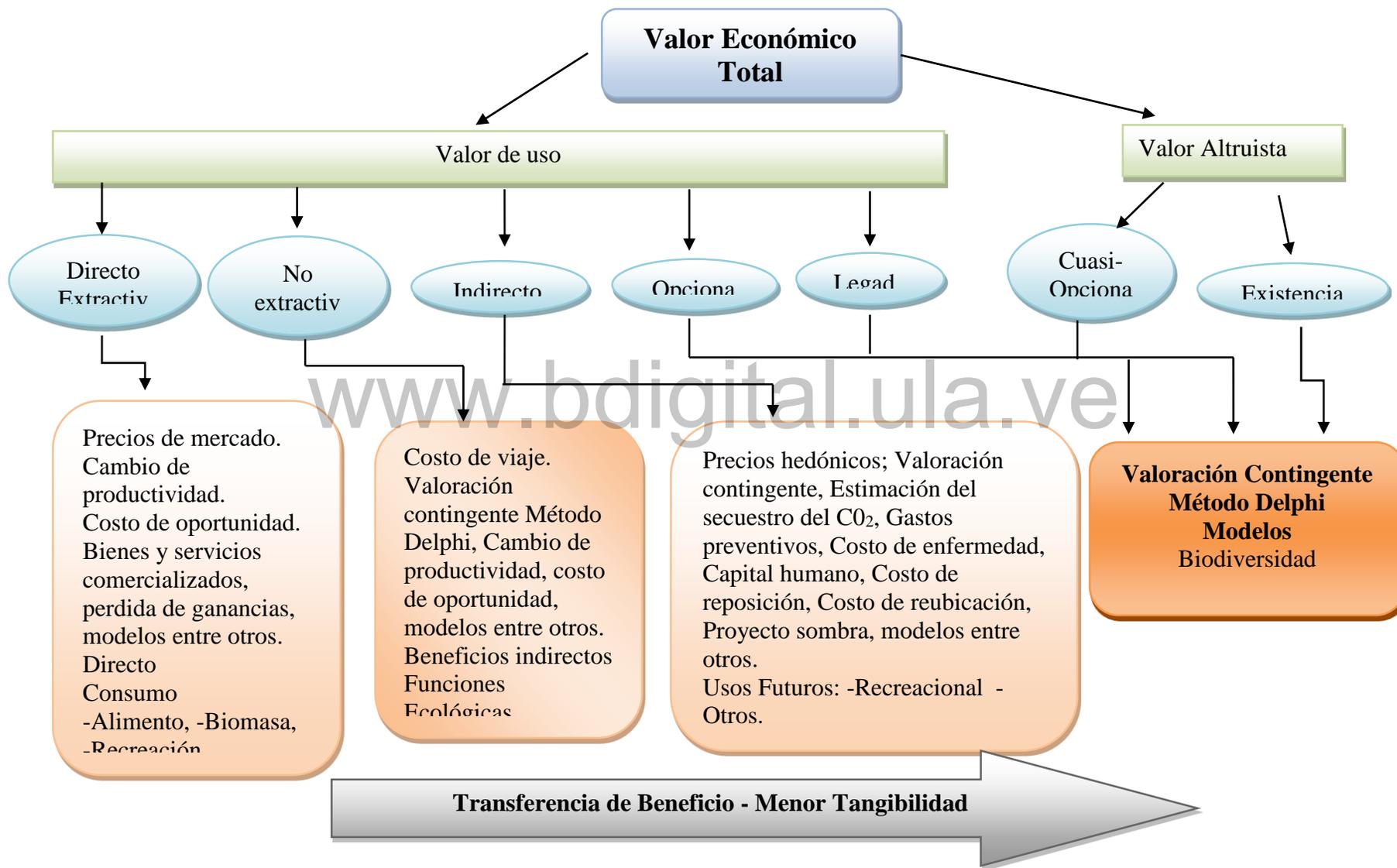


Gráfico 30. Componentes del Valor económico total. Rebolledo, D. 2011

En el valor económico total se muestra el valor de uso y el de no uso o altruista, y dependiendo de ellos están las técnicas y luego se presentan los métodos, entre ellos se menciona el Método Delphi, según Soliño(2004) “Pudiera ser una herramienta útil para los propios decisores colectivos nos proporcionen información para adaptar las políticas existentes a los objetivos ambientales y desarrollo rural, mejorando su eficacia o aceptación social” (p.4).

En este aspecto el autor manifiesta que el método se enmarca dentro de las técnicas cualitativas de previsión pues permite analizar las consecuencias inciertas que va a originar una modificación social, económica, política, entre otras; a través de la recogida de información subjetiva (opciones) de un grupo de referencia (expertos). Un análisis Delphi se lleva a cabo a través de un proceso interactivo consistente en la realización de encuestas o un grupo de expertos o decisores relevantes que manifiestan preferencias colectivas, y se respeta el anonimato de los entrevistados.

5.2 Área Estratégica

En la implementación de las actividades para la gestión contable de los pasivos ambientales en las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio Libertador, requiere de la intervención en cuanto a los procedimientos de trabajo y como consecuencia de ello las funciones y responsabilidades en materia preventiva, para que conozcan los daños que se pueden ocasionar en el ambiente y que se deben reflejar en la información financiera a través de los pasivos ambientales, por ello se toma en cuenta la estructura del proceso a seguir lo siguiente:

Fase I: Sensibilización: Prevención y valoración del medio ambiente. Está orientada a los profesionales que intervienen en el proceso de ejecución de la gestión contable, proporcionándoles información relativa sobre los pasivos ambientales, con el fin de contribuir en la puesta en práctica de las Normativas de Información Internacional Financiera (NIIF).

Para llevarlo a cabo se debe realizar un (1) encuentro participativo entre los profesionales contables de las PYMES del municipio Libertador del Estado Mérida, en las instalaciones del Colegio de Contadores, con una duración de una (1) hora, en un día laboral, de la siguiente manera: *Encuentro:* Sensibilización para una Cultura de Prevención: Con la realización de este encuentro el personal que interviene en el proceso y está relacionado con el uso del medio ambiente, quien tendrá oportunidad de adquirir conocimientos básicos sobre la gestión de los pasivos ambientales, comprendiendo la importancia de reconocer los riesgos que se generan con la intervención del hombre en el medio ambiente, que están expuestos a los daños que éstos pueden provocar y que pueden ser irreversibles de no prevenirse; de igual manera serán informados sobre las medidas preventivas que se den aplicar para evitar la ocurrencia de accidentes. A este recurso humano está dirigido el Taller I, Método para valorar los pasivos ambientales de las PYMES del sector turístico. Además se diseñaron los Talleres II y III para el personal del área de turismo y la gerencia, que contribuya en las orientaciones necesarias para mantener el menor impacto por el uso turístico del medio ambiente. *Objetivo general:* Sensibilizar al personal del área contable para que consideren las medidas necesarias para involucrar los pasivos ambientales en la información financiera.

- *Acciones Directas:* Proporcionar información clara y precisa sobre los pasivos ambientales presentes. Impulsar el mantenimiento adecuado de las condiciones del medio ambiente. Explicar los tipos de acciones

a considerar para el uso del medio ambiente. Orientar sobre el uso oportuno y adecuado de los equipos de en cada área en el ambiente. Crear conciencia sobre la importancia de adoptar la información sobre pasivos ambientales para las medidas preventivas establecidas en la normativa: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999); Ley Orgánica del Ambiente (2006); Ley Orgánica para Ordenación del Territorio (1983); Ley de Bosques y gestión Forestal (2008); entre otras sobre el medio ambiente.

Fase II, Tratamiento de los métodos y sugerencia para la gestión contable de los pasivos ambientales. Esta fase tiene por finalidad establecer las estrategias que permitan analizar los métodos relacionados con la valoración de los pasivos ambientales de las empresas turísticas, a objeto de determinar los costos, las medidas preventivas y los efectos por la intervención, así como las acciones de tratamiento en función de preservar el medio ambiente.

- *Tratamiento de los métodos:* dada la importancia que muchos costos ambientales se pueden reducir significativamente o eliminar como resultado de decisiones de negocios, las cuales van desde cambios operacionales, de inversión en tecnologías de procesos verde, el rediseño de proceso. Es decir, a objeto de establecer acciones preventivas oportunas que permitan a la gerencia de la empresa, cumplir con su obligación de garantizar la seguridad y protección del ambiente.
 - *Objetivo General:* Establecer el método idóneo para determinar los pasivos ambientales en las empresas turísticas por actividades desempeñadas, así como los accidentes y daños ocasionadas por los mismos.
 - *Acciones Directas:* generar un método, a través de la elaboración de una forma contentiva de los siguientes datos: etapas para los

procesos del método. Analizar cada actividad en función de las condiciones de las visitas y los posibles accidentes que generen. Estimación de los riesgos precisando la probabilidad de que el daño al ambiente se materialice.

Fase III: *Orientación y capacitación para el desarrollo del proceso de la gestión contable:* En esta fase se establecen las estrategias para el proceso de gestión contable, el cual constituye las vías efectivas para el logro de los objetivos en la planificación para seguir un método que facilite la información financiera de los pasivos ambientales en las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida. Se llevará a cabo a través de registro de información y ejecución de las etapas del proceso y la puesta en práctica del modelo seleccionado para determinar los costos por la valoración ambiental, sobre las condiciones del medio ambiente y los efectos que pudieran generar y el cumplimiento de las medidas preventivas, a fin de verificar la correcta implementación de los pasivos ambientales en el sector turístico, para retroalimentar y realizar los ajustes pertinentes.

5.3 Directrices Estratégicas

En este momento, se fija la atención en la actividad de planear bajo la óptica de un proceso. Es decir, se analizarán los procesos y la transformación de esos insumos y los resultados del proceso de planificar. En ese caso, se elaboró un plan en base a la necesidad de realizar una planificación orientada al fortalecimiento de la gestión contable de los pasivos ambientales en las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida, para ello, se realiza el siguiente

esquema o modelo a seguir que se adapta al proceso de planear y se relaciona con la propuesta:

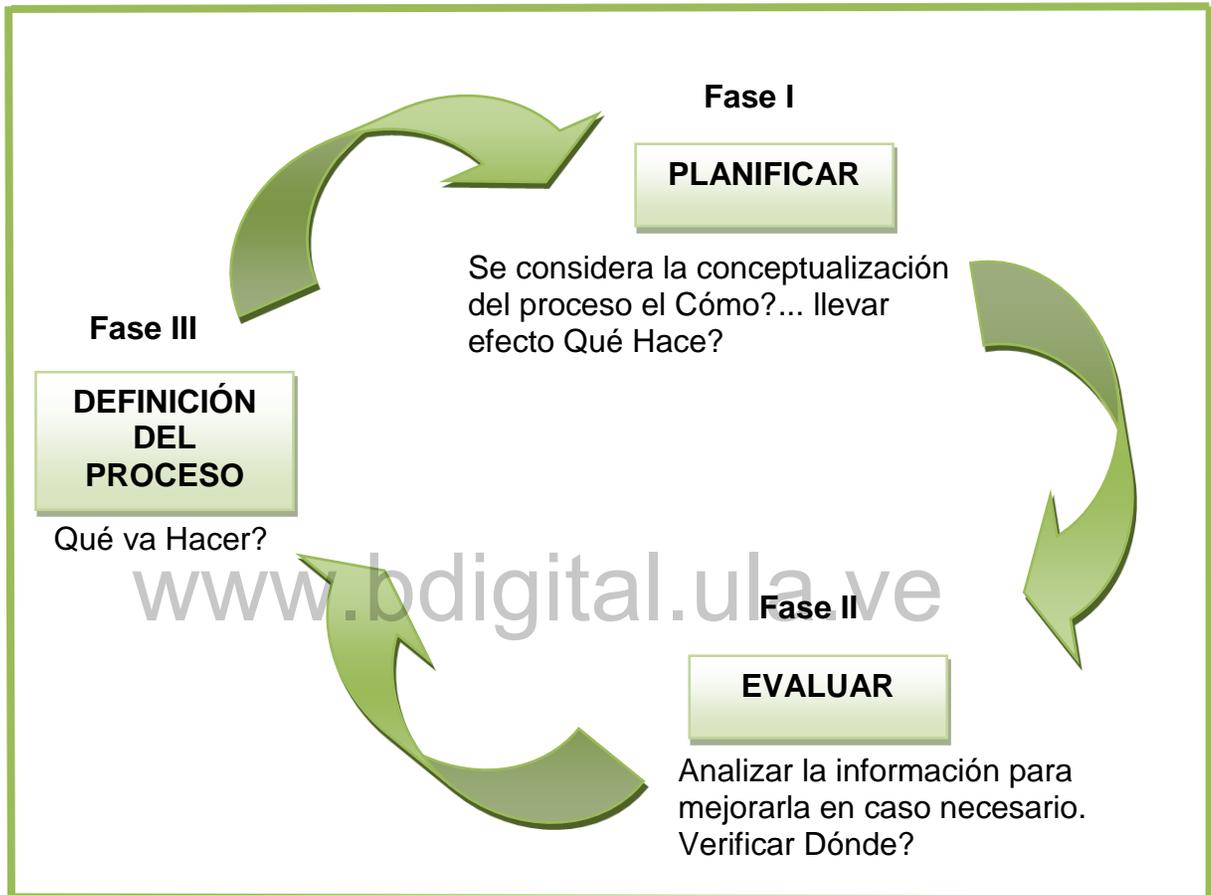


Gráfico 31. Directrices Estratégicas. Elaborado por la investigadora 2016.

Este proceso se considera relevante, por cuanto tiene que ver con la necesidad de planificar estrategias que se puedan llevar a la práctica y ejecutarse brindando satisfacción de la necesidad del usuario, que a su vez facilita información a los profesionales en el área contable en las PYMES.

En este sentido, y considerando la necesidad existe por parte de los profesionales que ejercen en el área contable y que desconocen sobre la

descripción de los pasivos ambientales en la información financiera y que requieren capacitación; por lo que es necesario mencionar que la educación concebida como un ente transformador es parte activa de la vida cotidiana del ser humano; lo cual indica que, es necesaria la aplicación de acciones que permitan reforzar y orientar la información necesaria para la valoración del medio ambiente, ya que la importancia del conocimiento sobre la gestión contable de los pasivos ambientales de las pequeñas y medianas empresas del sector turístico está relacionada con la implementación del método costo del viaje para conocer los pasivos ambientales en la información financiera.

Para el logro de los objetivos del mapa estratégico, es necesario elaborar una planificación que contribuya con caracterizar los métodos de valoración para los pasivos ambientales; para ello se consideran tres talleres específicos y relacionados con el área, Fundamentos de los Riesgos ambientales; Protección integral del medio ambiente; Método para valorar los pasivos ambientales de las PYMES del sector turístico.

Aunado a esto, y para brindar la información a quienes laboran en el área contable, se deben basar en los principios de capacitación, orientación y actualización del personal de forma presencial, individualizada y con énfasis en los contenidos, donde el recurso humano destaca su mística, su interés y su calidad humana ante la responsabilidad de seguridad y prevención del medio ambiente por las actividades económicas que se realizan a través del turismo y su impacto.

Con esta propuesta se pretende afirmar que:

Las medianas y pequeñas empresas (PYMES) del municipio Libertador del estado Mérida, son empresas prestadoras de servicios de turísticos, que están enmarcadas en las líneas del marco Legal Venezolano: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Decreto con Fuerza de Ley para la

promoción y desarrollo de la pequeña y mediana empresas (2001) y el Decreto con Fuerza de Ley de Creación, Estímulo, Promoción y Desarrollo del Sistema Microfinanciero(2001), y por ende de las Normativas de Información Internacional Financiera las VEN- NIIF para PYMES, que reconocen el compromiso con el medio ambiente, la cual garantiza la continua vigilancia de la seguridad y prevención evitando la generación de impacto ambiental. La formación continua del personal en el área contable es clave para alcanzar los objetivos y metas de las organizaciones y por lo tanto, es necesario crear así una cultura prevencionista y de visión compartida sobre la valoración del ambiente, que permita llevar a las organizaciones (PYMES) a los más altos estándares de calidad.

La búsqueda constante de la calidad del servicio prestado por las pequeñas y medianas empresas constituye un objetivo irrenunciable de la labor diaria y para conseguirlos se considera la mayor disposición de todos los trabajadores, respetando todo las medidas de seguridad emitidas por los órganos correspondientes y reconociendo que no es posible la calidad sin que existan daños al ambiente. De acuerdo a lo antes expuesto se puede desplegar que la prioridad de las PYMES, se basa sobre la ejecución y seguimiento de la gestión contable de los pasivos ambientales, como forma de garantizar los procedimientos contables y además:

- El cumplimiento a la normativa que rige la materia (NIIF para las PYMES).
- La protección de los bienes y servicios turísticos.
- Los costos de valoración del ambiente.
- La protección al ambiente.

5.3.1 Estructura de las Etapas en Fases

FASE I: Sensibilización: Prevención y valoración del medio ambiente.

Por lo que respecta a la prevención y valoración del medio ambiente, en un periodo de dos meses aproximadamente; durante este lapso puede afirmarse que ésta no se encontraba entre las prioridades de la acción directiva, plenamente orientada a la obtención de una creciente operatividad, lo que constituía manifiestamente un motivo de satisfacción para el equipo directivo. Las actuaciones en el terreno de la valoración del recurso ambiental, se limitaban a la capacitación esporádica y a acciones reactivas o posteriores a los accidentes, a la reparación de algún riesgo puesto de manifiesto por un accidente previo. Consistente en la intensa transmisión de información y comunicaciones internas acerca del nivel real de la seguridad con la prestación de servicios turísticos de la empresa y la necesidad de cambio organizacional y de la implantación de nuevos procedimientos de trabajo, con ese fin se decide la necesidad de participación activa de:

1. Grupo Directivo.
2. Grupo de profesionales contables.

Esta primera parte de sensibilización está orientada para quienes intervienen en el proceso de intervención y actuación sobre la información financiera, proporcionándoseles instrucciones relativas a la valoración ambiental, a fin de formarles una cultura preventiva sobre los riesgos ambientales a los que están expuestos durante las actividades diarias.

Para llevarlo a cabo se hará un encuentro (1) participativo entre los gerentes y profesionales de la administración de las PYMES en el municipio

Libertador, en las instalaciones del Colegio de Contadores, con una duración de dos (2) hora, en un día laboral de la siguiente manera:

Encuentro: Sensibilización para la valoración ambiental. Con la realización de este encuentro el personal que interviene en el proceso de campo, tendrá la oportunidad de adquirir conocimientos básicos sobre la protección del medio ambiente, comprendiendo la importancia de reconocer los daños que estos pueden provocar en el ambiente.

Actividades de Taller I

Taller 1

Bienvenida: se efectuará con la presentación de los participantes a través de una dinámica de grupo: La pecera.

Dinámica:

Se divide el grupo en dos y se les indica que uno dentro y otro fuera, es decir dos ruedas o círculos: colocarse un participante frente al otro y se les indica: durante un minuto le va a investigar: Cómo se llama, en que trabaja, cuanto tiempo, donde vive, su familia y como se siente. Al sonar una campana se rotan: el círculo de afuera hacia el lado izquierdo y el de dentro no se mueve. Así hasta que el facilitador observe que se han rotado todos. Luego se les indica hagan un solo círculo y presenten a su compañero del lado derecho, manifestando como se llama, donde trabaja, cuánto tiempo tiene, donde vive, como es su familia y como se siente, y la persona que presentaron manifiesta si esta correcto en caso de que no aclara la información y así lograr la participación de todos. El objetivo del ejercicio es mantener contacto con otros profesionales en el área.

Desarrollo: Se realiza una descripción de las herramientas de valoración contable.

Cuadro 31:

TALLER I

Objetivo General: Sensibilizar a los gerentes y personal contable, acerca de los fundamentos de la información financiera y los pasivos ambientales por los riesgos que genera la actividad de las PYMES en el área turística.

Objetivo Específico	Contenido	Actividades	Estrategia	Técnica	Evaluación		Recursos
					Técnica e instrumento	Indicadores	
Elaborar herramientas de Valoración ambiental	Estrategias interactivas: -Mapas conceptuales. -Trabajo Cooperativo. -Resolución de problemas.	Bienvenida a los participantes.	Dinámica (normas y expectativas) Ejercicio de calestenia. (calentamiento) -Planificación de sesiones de clases y elaboración de estrategias interactivas e innovadoras. -Desarrollo práctico de la planificación de las sesiones de clases por parte de los participantes. -Discusión analítica y reflexiva.	Grupo de integración Trabajo grupal práctico Plenaria y Lluvia de ideas.	Observación: Trabajo escrito, síntesis de la actividad Exposición de las teorías expuestas.	Valoración de sus potencialidades Trabajo en equipo Participación activa.	Humanos: Investigadora Facilitador Directivos y personal en general Materiales: Material fotocopiado, papel bond, Lápices, bolígrafos, Marcadores, pizarrón acrílico, borrador, refrigerio.
Duración: 04 horas			Responsable: Investigadora				

Fuente: Monsalve (2016)

FASE II, Tratamiento de los métodos y sugerencia para la gestión contable de los pasivos ambientales.

Aquí se presenta la estructura de la segunda fase, la cual tiene como finalidad brindar información u orientación a los profesionales de contaduría en relación a la valoración del ambiente, proceso que se debe efectuar en cinco (5) etapas, que van a contribuir en que cada proceso para la información contable debe tener presente y además facilitan el método para la gestión de los pasivos.

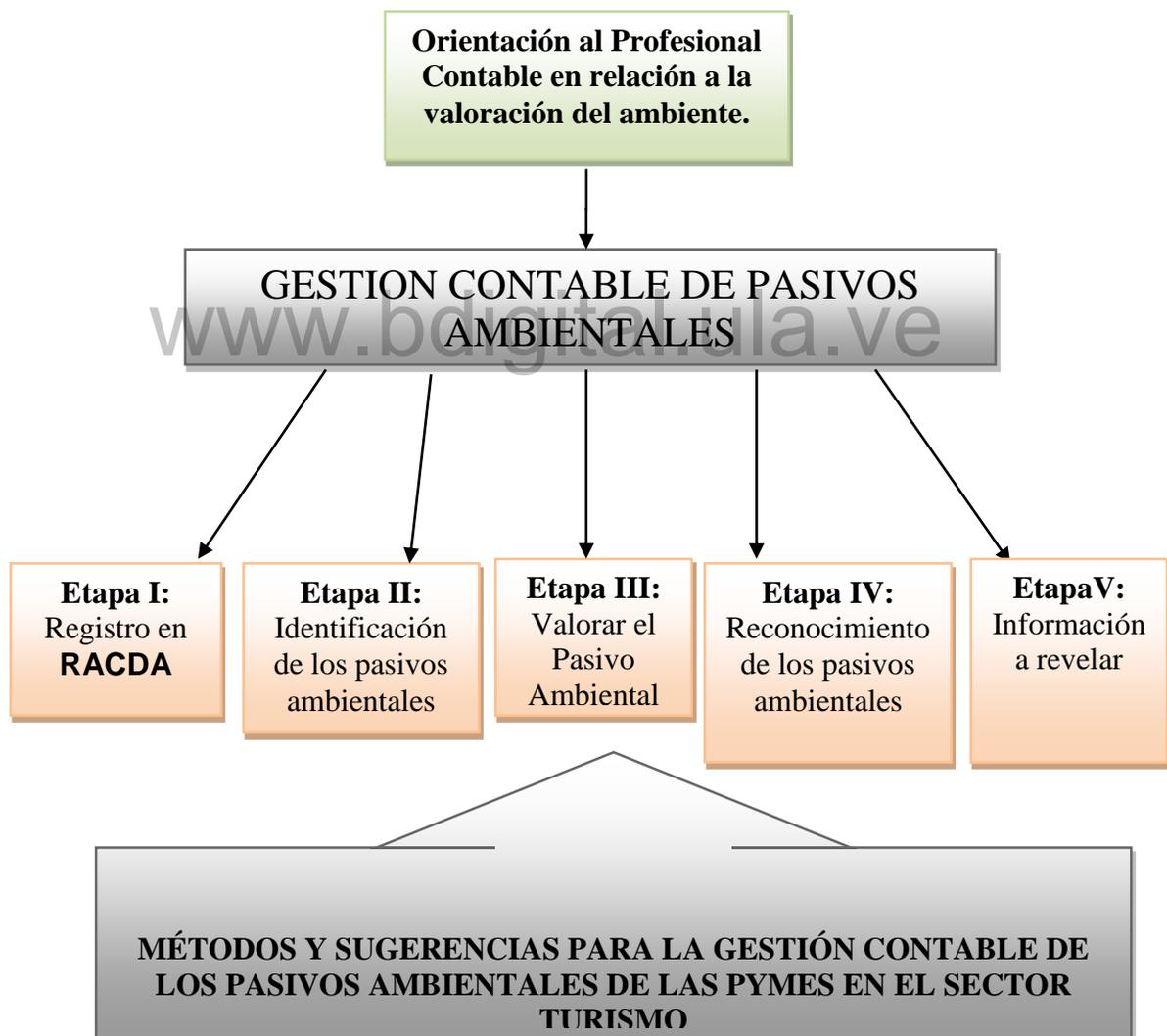


Gráfico 32. Tratamiento de los métodos y sugerencia para la Gestión Contable de los Pasivos Ambientales. Elaborado por la investigadora, 2016.

5.3.2 Gestión de los Pasivos Ambientales: Etapas para la ejecución de la gestión para los pasivos ambientales(5 etapas) en la fase II

Etapa I: Registro en el RACDA

Este es el registro de actividades susceptibles de degradar el medio ambiente. Anteriormente se le denominó Registro de Actividades Susceptible de Degradar el Ambiente (RASDA). En este sentido la denominación actual es, El Registro de Actividades Capaces de Degradar el Ambiente (RACDA); es un instrumento administrativo de gestión exigido por el Ministerio del Poder Popular para el Ecosocialismo, tomado de la web (2015) teniendo como fin el control previo ambiental que sea capaz de degradar el ambiente. Las empresas que deben solicitar el **RACDA** se describen en el cuadro 32:

Cuadro 32

Empresas susceptibles de degradar el medio ambiente

Decreto	Empresas/ califican
Estipulado en el <u>Decreto 638. Normas sobre la Calidad del Aire y Control de la Contaminación Atmosférica. G.O N° 4.899 Ext. del 19/05/1995.</u>	Las empresas que realizan actividades que generan emisiones atmosféricas, consideradas como fuentes fijas de contaminación.
<u>Decreto 883. Normas para la Clasificación y el Control de la Calidad de los Cuerpos de Agua y Vertidos o Efluentes Líquidos. G.O.N° 5.021 Ext. del 18/12/1995 y el Decreto 3.219. Normas para la Clasificación y el Control de la Calidad de las Aguas de la Cuenca del Lago de Valencia. G.O. 5.305 Ext. del 01/02/1999</u>	Las empresas que realizan actividades que generan efluentes líquidos residuales.
<u>(G.O. N° 5.554 Ext. del 13/11/01) y Decreto N°. 2.635. Normas para el Control de la Recuperación de Materiales Peligrosos y el Manejo de los Desechos Peligrosos.(G.O. N° 5.245 Ext. del 03/08/1998).</u>	Las empresas que realizan actividades que generen desechos peligrosos y empresas manejadoras de sustancias, materiales y/o desechos peligrosos estipulados en la Ley sobre sustancias, materiales y desechos peligrosos
<u>Decreto N° 4.335. Normas para Regular y Controlar el Consumo, la Producción, Importación, Exportación y el Uso de las</u>	Las empresas que distribuyen y venden sustancias agotadoras de la Capa de Ozono y empresas del sector servicio que

<u>Sustancias Agotadoras de la Capa de Ozono – G.O. N° 38.392 del 07/03/2006).</u>	instalen, reparen o hagan mantenimiento de sistemas y equipos de refrigeración y de aire acondicionado.
--	---

Fuente: Elaborado con datos del Registro de actividades capaces de degradar el ambiente. Tips Empresa (2016)

Etapa II: Identificación de los Pasivos ambientales

Una vez identificada si un área intervenida por actividades del sector turístico se ha convertido en **pasivo ambiental** y ha sido declarada como tal, se realizará una revisión de las causas para establecer los tipos de obligaciones generados, que pueden estar establecidas según la Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES, por obligación implícita: dicha obligación tiene que estar inherente en las políticas, misión, visión u objetivos de las empresas del sector turístico. La obligación puede venir dada según la normativa mencionada por:

Obligación Legal: emanada por legislación, por contratos o por otra causa de tipo legal.

Obligación Implícita: es la obligación adquirida por la empresa ante terceros y puede estar inherente en las políticas u objetivos organizacionales de la empresa.

Es decir la organización podrá identificar el pasivo ambiental tomando en consideración que tipo de compromiso adquirió ambientalmente con terceros, o si la obligación viene dada por legislación o algún contratos de carácter legal

En la Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES se establecen los criterios para la contabilización de provisiones, pasivos y activos contingentes, así como exigir información a revelar en las notas a los estados financieros para permitir a los usuarios comprender su naturaleza, vencimiento y cuantía.

La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

En consideración a lo anterior en esta sección también se propone que debe revelar un pasivo contingente siempre a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota y cuando una entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratara como un pasivo contingente. Un pasivo contingente es una obligación presente que no está reconocida. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes. La entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:

Para este proceso se recomienda revisar la teoría de esta planificación donde se contemplan las técnicas y métodos para la información financiera, sin embargo, también se emplean instrumentos que puede aplicar las empresas del sector turístico y que están dirigidas a mitigar o eliminar los efectos negativos que pueden producirse sobre el medio ambiente, mediante el establecimiento de programas y prácticas voluntarias.

Identificación de los costos para la Gestión Ambiental:

- Existen diversas clasificaciones de costos ambientales que varían de acuerdo a los distintos modelos existentes. Con base en la clasificación que ofrece Spallarosa (2009: 9) selecciona los siguientes para incluir en la identificación de costos medioambientales:
- Costos de prevención. Refiere a los que se destinan a eliminar causas posibles de impactos ambientales negativos. Por ejemplo, encontrar un

nuevo diseño de algún proceso o cambiar el tipo de material que se utiliza.

- Costos de control. Están orientados a suprimir el uso o la producción de sustancias peligrosas. Por ejemplo, plantas de tratamiento
- Costos de fracaso. Son aquellos que se destinan a reparar el daño ambiental causado.

Ascanio (2010) ofrece una tipología también bastante simple, costos externos y costos internos. Que se presenta en el siguiente cuadro:

Cuadro 33

Clasificación de costos Ambientales

Costos Ambientales externos	
Ejemplos: - Agotamiento - Daños e impactos antisépticos - Aire residual y emisiones de agua	- Disposición de desechos a largo plazo - Efectos en la salud no compensados - Cambios de calidad local.
Costos ambientales directos e indirectos Ejemplos - Administración de desechos - Costos u obligaciones de remediación - Honorarios permitidos - Entrenamiento ambiental - Costos y multas legales - Bonos de aseguramiento ambiental - Certificación/etiquetado ambiental - Entradas de recursos naturales - Mantenimiento de registros y presentación de reportes.	Costos ambientales de contingencia o intangibles Ejemplo - Costos de remediación o de compensación futura incierta - Riesgos a lo que está expuesto por futuros cambios reguladores - Calidad del producto o servicio - Salud y satisfacción de los empleados - Activos de conocimiento ambiental - Sostenibilidad de entradas de materias primas - Riesgo de activos deteriorados - Percepción del público/cliente.

Fuente: Clasificación de costos ambientales externos e internos. Ascanio, (2010)

Una vez implementados los procedimientos y normas para la gestión ambiental del tratamiento contable de los costos ambientales de las PYMES del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida, la idea es mejorarlo continuamente de manera que no pierda vigencia, sino que por el

contrario, se fortalezca como herramienta efectiva de información financiera para efectos del desempeño ambiental de la organización.

En esta fase se plantea una revisión amplia del conjunto de elementos que conforman la gestión contable de los costos ambientales, comenzando por los objetivos hasta los mecanismos de control. El producto de esta revisión debería enfocarse desde la visión de todas las áreas funcionales de la PYME por lo que prácticamente se trata de una auditoría al conjunto, tal como lo recomienda la COVENIN-ISO 14000 y las cuales se describen en el Cuadro 34. Para ello se presenta:

Cuadro 34

Revisión y mejora de la gestión ambiental para el tratamiento de los costos ambientales

Actividades programadas	Mejora continua
Revisión de los objetivos y metas - Análisis de los hallazgos de las auditorías - Evaluación de la efectividad de la estructura de costos ambientales - Expectativas de cambio por parte de los usuarios de la información - Vigencia del hardware y el software de herramienta - Avances en la contabilidad ambiental - Cambios en los paquetes turísticos que se ofrecen - Aprendizajes a partir de las contingencias - Presentación de informes y reportes - Ajustes en los indicadores de control	- Determinar causa de las inconsistencias - Desarrollar planes de acción correctivos - Documentar los cambios

Fuente: Monsalve (2015)

Etapa III: Valorar el pasivo ambiental

En esta etapa, en la sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES; donde se expresa que la estimación fiable de los pasivos ambientales para determinar la provisión tiene que cumplir estas dos características: 1. Que se pueda probar y 2. Hacer una estimación fiable.

Es decir se tiene que determinar la provisión con confiabilidad. Además es importante señalar que en las normativas NIIF para PYMES, no deja en

evidencia que métodos utilizar a la hora de valorar los pasivos ambientales, generando un vacío al respecto y considerando que estos montos tienen que venir por juicios de expertos que determinaran a cerca del daño ambiental. Sin embargo los profesionales en el área contable conocen que esto se debe registrar en los libros y que en caso de no realizarlo puede generarse falta de información en los pasivos ambientales.

En relación a lo expuesto anteriormente y en la revisión documental de los métodos de valoración se consideró el adecuado para llevar a cabo esta valoración ambiental: *El Método del Costo del Viaje*. Para ello, en esta etapa se deberá pasar previamente por una evaluación para establecer los montos requeridos, que en todos los casos tienen que venir por juicio expertos. En el modelo de contingencia de Delphi se recomienda utilizar un cuestionario para medir la opinión de los usuarios del servicio, lo cual determina de manera científica un diagnóstico de la situación facilitando además la toma de decisión para la valoración ambiental. Este método conjuntamente con el método de costo de viaje va a fortalecer la información financiera y los pasivos ambientales de las pequeñas y medianas empresas.

Es por esta situación que se recomienda un método compatible con las PYMES en el sector turístico, de esta manera se determina que es el método más apropiado relacionado con el valor de uso y el método no extractivo.

El Método del Costo del Viaje

Se procede a explicar el método de Costo del Viaje que es la técnica económica más utilizada para valorar los espacios naturales. Para esto se consideró a Osorio y Correa (2004), quien describe de manera general lo que es el método Costo del Viaje, de la siguiente manera:

El método del costo de viaje fue propuesto por primera vez en 1949 por Harold Hotelling para evaluar el beneficio económico de los servicios recreativos de los parques nacionales en los Estados Unidos. El fundamento

da especial importancia al valor del tiempo y a la elección del lugar a ser visitado. Sin embargo, es usado en los casos en que el viaje es una parte necesaria para obtener el servicio recreativo. Para obtener la información se debe encuestar a los visitantes de los parques o sitios de recreación. Estas encuestas contienen preguntas acerca de: el precio que pagaron los entrevistados por obtener el servicio, la frecuencia de uso del lugar, características y lugar de origen del entrevistado, entre otros. El precio pagado por el servicio recreativo se obtiene de la suma de: los costos de transporte hasta el lugar, los costos de equipamiento, los costos de alimentación y alojamiento, el precio de entrada y el costo del tiempo de viaje.

Esta metodología asume que existe una demanda por los servicios que puede proveer un determinado parque, dados sus atributos y los de otros lugares con características semejantes. Esta demanda se expresa en términos de costos por visita (precio) y número de visitas. La calidad de los servicios ofrecidos está determinada por el nivel de los atributos del lugar.

Así la ecuación de costo de viaje es:

(3)

$$pr = f + Pd * d + pw (t1 + t2)$$

Dónde:

pr = costo total del viaje

f = precio de entrada al parque

Pd = costo por kilómetro

d = kilómetros recorridos

pw = salario por hora

t1 = tiempo de viaje

t2 = estadía en el parque (hrs)

La demanda por visitas al parque

Esta ecuación se estima para cada parque; y por lo tanto, no se puede estimar el efecto de los atributos del parque sobre la demanda. Entonces para valorar los atributos o cambios en ellos es necesario un método alternativo. Una alternativa que se emplea es la técnica de los parámetros variables, en el cual se examina como varían los parámetros de la demanda de un sitio a otro, asociando por ejemplo, el nivel de contaminación de las aguas con el número de visitas. Esta información permite estimar los beneficios asociados al cambio de calidad del recurso.

(4)

$$r_i = \beta_0 * (f + Pd * d) + \beta_1 * pw * (t1 + t2) + \epsilon$$

Dónde:

r_i = número de visitas

β_0, β_1 = coeficientes asociados a cada variable

ϵ = error estadístico

Etapas IV: Reconocimiento de los pasivos ambientales

Por cada clase de pasivo contingente, debe divulgar una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y cuando sea práctico: Estimar su costo financiero (medido como una provisión); indicación de incertidumbres de la cantidad o tiempo y posibilidad de algún reembolso. Si no es posible hacer una o más de estas revelaciones, ese hecho deberá ser mencionado. Según la norma pueden venir mediante una:

1. Provisión: es el reconocimiento de una obligación por hecho pero aún no se sabe el valor exacto. Pero dicha estimación tiene que ser estimada con confiabilidad, dicha cuenta se refleja en el estado de situación financiera.

2. Contingencia: consiste en revelar que existe una posible situación de pago en el futuro pero se desconoce si va ocurrir o no.

Etapa V: Información a revelar en los estados financieros

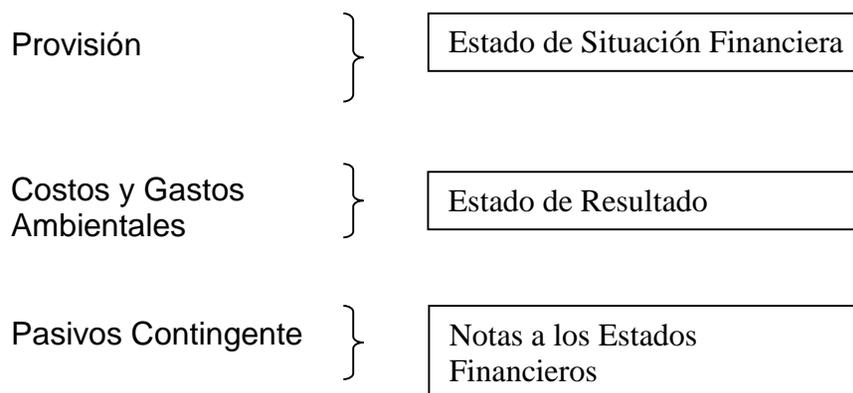


Figura4: Información a revelar en los estados financieros. La autora (2015)

Al considerar un Estado de Situación Financiera; se deben tomar en cuenta opciones como: es un estado separado obligatorio que se focalice en el ambiente y también, es requerir la revelación de ciertos elementos de información dentro de la estructura existente de presentación de reportes y fortalecer la regla de compensación. La información mínima que debe ser divulgada en el estado propuesto puede ser determinada mediante enmienda a las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS) y proporcionar una cláusula de transición en el estado de activos y pasivos ambientales.

Información financiera a revelar: se debe considerar:

Para la Provisión

Una conciliación que muestre:

- a. El valor en libros al inicio y al final del período;
 - b. Las adiciones durante el período
 - c. Las cantidades cargadas durante el período contra la provisión; y
 - d. Cantidades no usadas reversadas durante el período;
2. La política adoptada por la empresa respecto a las medidas de protección del medio ambiente.

Para el Pasivo Contingente

Una breve descripción de la naturaleza del mismo.

La información financiera puede acompañarse de revelación de información no-financiera mínima dentro de las notas a los estados financieros.

Para determinar la información financiera, se realiza una revisión de lo que es de las NIIF en la Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas. (p.1)

Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:(a) aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso; y(b) aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma. En este sentido es importante señalar que,

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de

recursos que incorporan beneficios económicos. El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente. (p. 2)

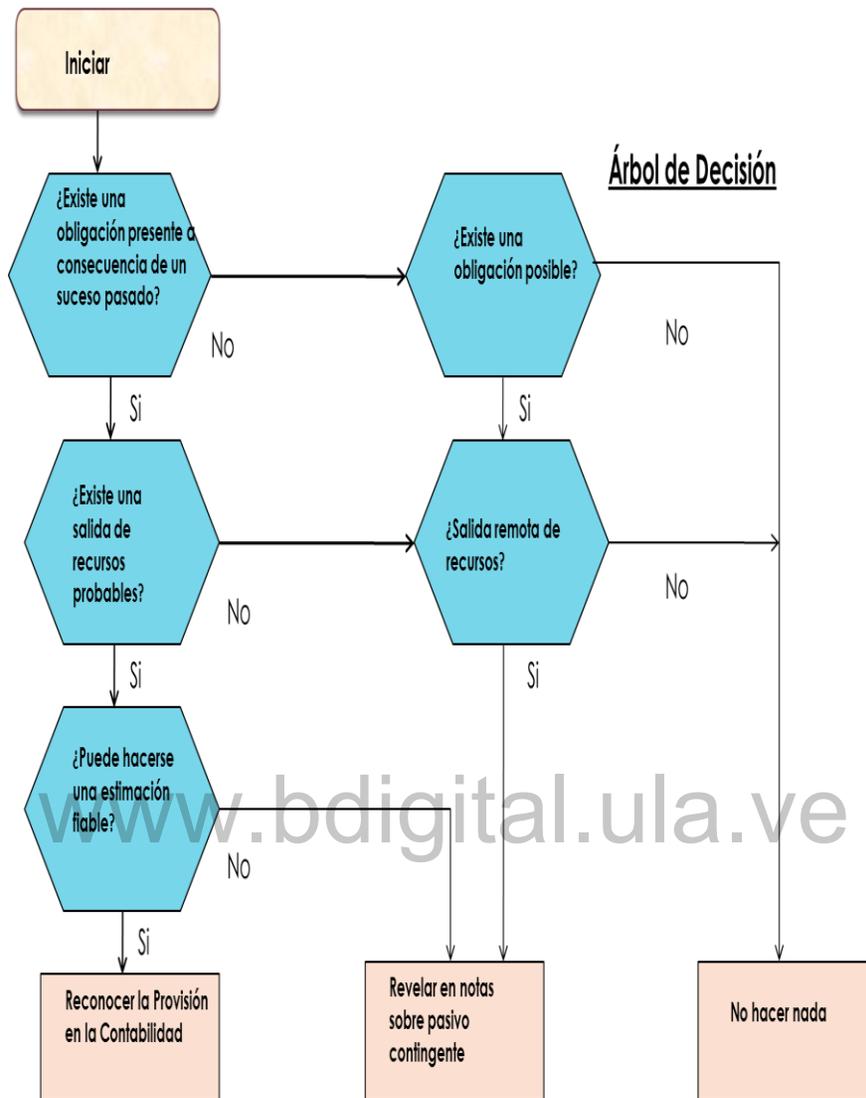
En cuanto a los pasivos, se deben exponer los contingentes, que son entendidos como una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por que ocurran o no uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. (NIC 37, párrafo 10).

Por otra parte, la norma establece que la obligación generada por pasivos contingentes no se reconoce contablemente ya que no existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incluyan beneficios económicos para satisfacerla. Asimismo, menciona que el importe de la obligación no puede ser medido con suficiente fiabilidad.

De acuerdo a lo señalado en párrafos anteriores, los pasivos contingentes constituyen pasivos que no cumplen con los criterios establecidos para ser reconocido en los estados financieros. Por lo que serán registrados en las notas revelatorias del estado de situación financiera

Los pasivos contingentes deben ser reevaluados permanentemente para determinar si la eventualidad de ocurrencia se considera probable, es decir, que sea probable el hecho de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación. En este caso, se procederá a reconocer la correspondiente provisión, en el periodo en el que ocurra el cambio de la probabilidad de ocurrencia, siempre y cuando pueda hacerse una estimación fiable del importe de la partida. (NIC 37, párrafo 30).

En este sentido el Comité Permanente de Contabilidad Internacional IASC (2009). Establece los criterios de reconocimiento para las provisiones y pasivos contingentes a través de un árbol de decisión véase figura 5:



Fuente: Comité Permanente de Contabilidad Internacional IASC (2009)

FASE III: Orientación y capacitación para el desarrollo del proceso de la gestión contable

Para la intervención del abordaje y que a corto, mediano, largo plazo, se debe llevar a la práctica la planificación estratégica, que consiste en talleres para la orientación de los profesionales del área contable de las PYMES del municipio Libertador:

Taller 2

Bienvenida: se le entrega a cada participante el nombre en un rótulo y se realiza de forma rápida ¿Cómo se sienten? Para iniciar la actividad.

Desarrollo:

1. Se les orienta al grupo sobre lo que son mapas conceptuales y la resolución de problemas (Material), el tema se relacionará con la búsqueda de alternativas para el mejoramiento de la gestión de los pasivos ambientales de las PYMES en el municipio y la información financiera.
2. Con los mapas conceptuales se harán exposiciones y luego se entregan ejercicios (material) como hacer en casos de la situación que se presenta. (Resolver).
3. Se realiza con los ejercicios un análisis del tema, con una plenaria o discusión y se llegan acuerdos.

Cierre: Se acuerda llevar información relacionada con los pasivos ambientales para el próximo taller, para verificar las dificultades que se le presentan. Y se acuerda con el grupo traer las Normativas (NIIF para las PYMES) específicamente en relación al ambiente.

CUADRO 35:

TALLER II

Objetivo General: Orientar al personal en la protección integral del medio ambiente considerando: la valoración del ambiente y la prevención por el medio.

Objetivo Específico	Contenido	Actividades	Estrategia	Técnica	Evaluación		Recursos
					Técnica e instrumento	Indicadores	
Contribuir en la búsqueda de alternativas para el mejoramiento de la gestión contable para los pasivos ambientales.	<p>Qué se debe planificar. Cómo preparar la programación.</p> <p>Aspectos a considerar para la programación.</p>	<p>-Saludo y bienvenida. Integración y animación. -Seleccionar contenidos y planificar sesiones de clases donde se ponga en práctica los mapas conceptuales, y la resolución de problemas. -Explicar los contenidos utilizando las estrategias planificadas. -Análisis del tema.</p>	<p>Dinámica.</p> <p>-Planificación de sesiones de conceptos -Desarrollo práctico de la planificación de las actividades. -Discusión reflexiva.</p>	<p>Trabajo práctico</p> <p>Trabajo grupal</p> <p>Plenaria.</p>	<p>Observación: Lista de cotejo, escala de estimación.</p> <p>Exposición de resumen de la clase.</p>	<p>Evaluación del desempeño.</p> <p>Participación interactiva en las actividades planificadas.</p>	<p>Humanos: Investigadora Facilitador</p> <p>Materiales: Material fotocopiado, papel bond, Lápices, bolígrafos, Marcadores, pizarrón acrílico, borrador, refrigerio.</p>
Duración: 04 horas			Responsable: Investigadora				

Fuente: Monsalve (2016)

Taller 3

Bienvenida: Se orienta a los participantes para que entreguen a quien tienen al lado el presente y darle una palabra asertiva y refrescante.

Dinámica:

Se coloca en el piso un rectángulo con tirro donde quepan ambos pies y uno detrás del otro de forma cercana (pegados uno al otro), luego se le orienta al grupo que se ubique según mes de nacimiento; a los lados fuera del tirro esta un lago lleno de tiburones y el que se salga pierde; y el facilitador observará que no se salga ninguno del rectángulo pero que se ubiquen por mes de nacimiento; luego el facilitador chequea cuando cada uno en voz alta va diciendo que mes nació debe estar ubicados correctamente. La moraleja: eso es trabajo en equipo, cooperativismo y ayuda a los demás. Si fue así se felicita al grupo; sino se les recomienda trabajen en equipo y colaboración para la efectividad en el trabajo.

Desarrollo:

1. Se les orienta al grupo sobre lo que son trabajo cooperativo (Material) y la resolución de problemas, el tema se relacionará con estrategias interactivas para la enseñanza de contenidos de los métodos de valoración económica usados para activos naturales oferentes de servicios de recreación.
2. Se les orienta al grupo que se dividan y realicen actividades según el material que reciben.
3. Se realiza un análisis, discusión y reflexión sobre las situaciones presentadas en casos de riesgo.
4. Se realiza un acuerdo de cómo mejorar la situación y como ponerla en práctica.

Cuadro 36:

TALLER III

Objetivo General: Aplicar estrategias sobre el método de valoración económica: Costo de Viaje utilizado resulta ser una excelente herramienta para la aproximación a una valoración económica de parques recreativos con atributos naturales.

Objetivo Específico	Contenido	Actividades	Estrategia	Técnica	Evaluación		Recursos
					Técnica e instrumento	Indicadores	
Elaborar estrategias interactivas para la enseñanza de contenidos del método de valoración económica.	Ejercicios de sensibilización (seguridad y normativas). Descripción y Análisis del tema	-Saludo y bienvenida. Integración y animación. -Desarrollo de contenidos, con trabajo cooperativo, y la resolución de problemas. -Análisis, discusión y reflexión sobre cada una de las estrategias aplicadas en las sesiones de clases planificadas.	Dinámica. -Planificación de sesiones de clases. -Desarrollo práctico de las sesiones de clases. -Discusión reflexiva.	Trabajo cooperati vo Trabajo grupal Resumen	Observación: Lista de cotejo, escala de estimación. Trabajo escrito. Cuestionario del tema desarrollado.	Revisión del aprendizaje significativo. Trabajo en equipo. Participación interactiva.	Humanos: Investigadora Facilitador Directivos y recurso humano en general. Materiales: Material fotocopiado, papel bond, Lápices, bolígrafos, Marcadores, pizarrón acrílico, borrador, refrigerio.
Duración: 04 horas				Responsable: Investigadora			

Fuente: Monsalve (2015)

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

Una vez analizados los resultados obtenidos a través de los diferentes instrumentos de recolección de datos se evidencia que aun teniendo conocimiento de los daños ambientales generados por la prestación de servicio del sector Turístico del Municipio Libertador del Estado Mérida, los gerentes y Contadores mostraron poco interés en relación al tema medio ambiental y su presentación y revelación en los estados financieros.

En este sentido se enumeran las conclusiones más relevantes de la investigación.

En relación a los indicadores estudiados para determinar la incidencia de ellos en la generación de pasivos se encontró que las PYMES turísticas malgastan grandes cantidades de agua, y generan medianamente cantidad de desechos y en cuanto a la energía eléctrica no se tienen medidas para minimizar el gasto energético.

- En relación a los indicadores estudiados para determinar la incidencia en la generación de pasivos se encontró, que las PYMES turísticas malgastan grandes cantidades de agua, y generan medianamente cantidad de desechos y en cuanto a la energía eléctrica no se tienen medidas para minimizar el gasto energético.
- Es evidente que existe un desconocimiento sobre el impacto que genera la actividad turística en el medio ambiente; Dado que ninguna de las Pymes del sector turístico ha realizado investigaciones al respecto.

- Se evidencio que los gerentes desconocen los métodos para la valoración económica de los pasivos ambientales, esto genera un grave problema en el marco contable, ya que los métodos constituyen, una herramienta de gestión que permiten a la gerencia realizar estimaciones de manera fiable a ser reconocidos en la información financiera.
- Los gerentes no incorporan en los objetivos organizacionales o políticas contables, la variable ambiental, es decir no asumen de manera implícita obligaciones con el medio ambiente.
- Por otra parte, el 100% de los contadores encuestados expresaron que no reconocen los pasivos ambientales en la contabilidad de la empresa, por lo que desde el punto de vista normativo, no cumplen con las obligaciones de reconocer o revelar las provisiones y pasivos contingentes señalados, en la Sección 21 Provisiones y Contingencias de la NIIF para PYMES, adoptadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- Es necesario resaltar, que se denotó que en las PYMES del sector turístico, los contadores que allí laboran en un 100%, expresaron que a su juicio profesional los pasivos ambientales deben ser incorporados dentro de la información financiera, sin embargo ninguno maneja el tratamiento contable para reconocer las obligaciones ambientales, lo cual deja un vacío en el ámbito profesional, dado que queda en evidencia la falta de conocimiento en materia medio ambiental.

6.2. Recomendaciones:

Sobre la base de los aprendizajes adquiridos con el desarrollo del presente trabajo de grado, se presentan las siguientes recomendaciones:

- En primer orden a la Federación de Colegios de Contadores Públicos, a la Academia y a los organismos competentes, establecer lazos interinstitucionales para que analicen, describan e identifiquen el método de valoración más idóneo para cuantificar de manera fiable las obligaciones ambientales derivadas del sector turístico.
- A las pequeñas y medianas empresas del sector turístico del municipio Libertador del estado Mérida, se les recomienda adelantar acciones orientadas al establecimiento de la gestión ambiental para el tratamiento contable de los pasivos ambientales, y así generar una obligación implícita, de modo que puedan comenzar a revelar información contable que deje ver el marco de su responsabilidad con el medio ambiente.
- A las autoridades locales competentes en materia ambiental del municipio Libertador del estado Mérida, incentivar entre los pequeños y medianos empresarios la integración y participación activa en los programas de conservación ambiental que se adelantan a nivel de gobierno.

REFERENCIAS

Libros

- Ander-Egg (2009). **Técnicas de Investigación Social**, Humanitas, Bs. As.
- Arenas, C., (2010) **Administración del turismo. Planificación y dirección**.vol. 2. (2da ed). México. Editorial Trillas.
- Arias, F. (2012). **El proyecto de investigación** (6ª ed.). Caracas: Epísteme.
- Ávila, G. y Lugo, C. (2004) **El mercado turístico**. 2da Ed. España. Editorial Continental.
- Ávila, L. y Lugo, J. (2004). **Introducción a la economía**. México: Plaza y Valdés.
- Azqueta, D. (2007). **Introducción a la economía ambiental**. España: McGrawHill Interamericana.
- Balestrini, M. (2006). **Cómo se elabora el proyecto de investigación** (7ª ed.). Caracas: BL Consultores Asociados.
- Barrantes, G. (2010) **Evaluación Económica-ecológica, la doble dimensión del daño ambiental**. España. Revista Gerente Número VI, San José, 2010.
- Boyle, K.J., Bishop, R.C (1985). "The total value of wildlife resources: conceptual and empirical issues", Paper presented at the Association of Environmental and Resource Economics Workshop on Recreation Demand Modeling, Boulder.
- Bureau Veritas Formación. (2009). **Gestión ambiental** (2ª ed.). Madrid: Fundación Confemetal.
- Calomarde, J. (2000). **Marketing ecológico**. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Calvacanti, L. (2000) **Contabilidad de Costos**. (10ªed) México, Editorial Prentice Hall.
- Camargo, M (2007). **De lo global a lo local**. Facultad de Geografía. Universidad de Los Andes. Mérida Venezuela

Carpintero, O. (2009). **Introducción: economía ecológica como enfoque abierto y transdisciplinar**. En S. Álvarez y O. Carpintero (Edits.). (2009). Economía ecológica: reflexiones y perspectivas. Madrid: Círculo de Bellas Artes. (12-30)

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000, Marzo 24). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

De Beelde, I.; Willequet, E. (2000): **"External environmental reports: comparing practices in european countries"**. 23 Congreso Anual de la European Accounting Association. Munich.

Econometría – UPME **Pasivos Ambientales en el Sector Eléctrico**. Ministerio de Minas y Energía, Bogotá, 2002

Epstein, M, (2000). **El Desempeño Ambiental de la Empresa** (S. Mantilla Trads) Primera edición. Colombia. Ecoediciones.

Fee Fédération Des Experts Comptables Euro Péens (2000): **Towards a generally accepted ramework for environmental reporting**. FEE, Bruselas.

Fernández., C. (1992): **"La contabilidad y el medio ambiente"**. Técnica Contable, nº 522.

Fundación Forum Ambiental (2014) **Convenio para la promoción económica de medio ambiente en Barcelona**. España. Ediciones Fundación.

Grimaldo J, Sánchez J, Quintero M y Ramírez D. (2004). **Aplicación Práctica de los Métodos de Valoración Económica del Ambiente**. Manual N° 03 (Sin publicar). Disponible en el Grupo de Investigación sobre Agricultura, Gerencia y Ambiente (GISAGA). Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Los Andes. Mérida-Venezuela

Guajardo, N. (2012) **Contabilidad para no Contadores** Editorial Mc Graw Hill. (2da ed.) México.

Helouani., R (2002) **Costos Ambientales. Su Impacto en las Empresas. Seminario de Integración**. Universidad de Buenos Aires. Argentina.

Hernández y Otros (2010) **Metodología de la Investigación** Editorial Mc Graw Hill. Cuarta Edición México.

- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2007). **Metodología de la Investigación**. Bogotá: McGrawHill
- Horngren, Ch., Sundem, G. y Stratton, W. (2006). **Contabilidad administrativa** (13ª ed.). México: Pearson Educación.
- Hurtado, J. (2010). **El proyecto de investigación: comprensión holística de la metodología y la investigación** (6ª ed.). Bogotá-Caracas: Quirón.
- Kotler, P. (2001). **Dirección de marketing: edición del milenio**. México: Prentice Hall Interamericana.
- Kotler, P., Armstrong, G., Cámara, D. y Cruz, I. (2004). **Marketing** (10ª ed.). México: Pearson Educación.
- Ley Orgánica de Turismo** (2012). Decreto 9.044. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6.079, del 15 de junio de 2012.
- Ley Orgánica del Ambiente** (2006). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.833, del 22 de diciembre de 2006
- Ley Penal del Ambiente** (2012). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 39.913, del 2 de mayo de 2012.
- Machín, L. (2006) **Los nuevos enfoques de Costos y de Gestión. Tomo IV Nro. 16. Costos y Gestión**. Colombia. Editorial Mac Graw Hill.
- McConnell, K.E (1985). “**The economics of outdoor recreation**”, en Kneese, A y Sweeney, J-L (Eds). Handbook of Natural Resource and Energy Economics, Elsevier Science Publishers.
- Méndez, S. (1999) **Diccionario de Economía y Negocios**. España. Editorial Espasa.
- Montesinos, V.; Brusca, I.; Castillo, F.; Condor, V.; Costa, A.; García, M.; García, A.; Labatut, G.; Vallverdú, J.(2007). **Introducción a la contabilidad financiera. Un enfoque internacional** (Cuarta edición ed.). Barcelona, España: Ariel.
- Navarro, L. (2009). **Proyecto de investigación: Desarrollo, ejecución y presentación**. Caracas: Panapo.

- Norma y Certificaciones (s/f) **COVENIN-ISO 14004-96: Sistemas de gestión ambiental. Directrices generales sobre los principios, sistemas y técnicas de apoyo** (1996)
- Organización Mundial del Turismo (OMT) (1995) **Asamblea general**. España. Editorial OMT.
- Pagiola, S. y Platais, G. (2001). **Valoración de bienes y servicios ambientales**. Washington: Banco Mundial. Pearce, D. y Turner, R. rial". Técnica Contable, nº 554, pp. 107-122.
- Parella., S y Martins, F (2008), **Metodología de la Investigación cuantitativa**. Caracas. FEDEUPEL
- Pearce y Turner (1995) **Los Costos en el Sistema de Gestión Ambiental**. Artículo revista. Costos y Gestión" N°31 T.VIII- Marzo 1999- pág.229
- PIRS (2009) Manejo de áreas devueltas con pasivos ambientales, en el sector hidrocarburos, Departamento de Ingeniería Química y Ambiental, Universidad Nacional de Colombia, Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y Agencia Nacional de Hidrocarburos. Bogotá, D. C.
- Quesada R (2000). **Elementos del Turismo**, primera edición. Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, Costa Rica.
- Ramírez, T. (2007). **Cómo hacer un proyecto de investigación**. Caracas: Panapo.
- Riera, P. (1994) **Manual de Valoración Contingente**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Rodríguez Lago, J. (1995): **"Reflexiones sobre la incidencia del medio ambiente en la actividad empresa**. Madrid. España
- Saavedra G., María L. y Hernández C., Yolanda (2008) **Caracterización e importancia de las MIPYMES en Latinoamérica: Un estudio comparativo** (Universidad Nacional Autónoma de México, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, México)
- Sabino, C. (2002). **El proceso de investigación Científica**. Segunda Edición. Editorial LIMUSA. Noriega. Editores México.
- Sanz, C. (2010). **El medio ambiente y la contabilidad**. Zaragoza: Universidad de Zaragoza.

Tamayo, M (2009). **El Proceso de Investigación Científica**, México. Editorial Limusa.

Tinoco, G. (1999). **Planificación estratégica. Mérida (Venezuela)**: Universidad de Los Andes, Postgrado en Ciencias Contables.

Túa, J (2004) **Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera**. Madrid: Recoletos, España.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador – UPEL (2006) **Manual de trabajos de grado de especialización y maestría y tesis doctorales** (Reimpresión 2011). Caracas FEDUPEL.

Referencias Electrónicas

Albert, L. (1997). **Introducción a la toxicología ambiental**. ECO. Metepec. [Documento en línea]. Disponible en http://www.bvsde.ops-oms.org/bvstox/fulltext/toxico/toxico_01a4.pdf [Consulta: 2012, Octubre].

Antón, S. y González, F. (2007). **A propósito del turismo: La construcción social del espacio turístico**. Barcelona: UOC. Disponible: https://books.google.co.ve/books?id=oAOEvV4gS_0C&dq=turismo&hl=es&source=gbs_navlinks_s

Berastain, L. (2006). **Aprender a crear una empresa turística**. España: Paidós. Disponible: <http://books.google.co.ve/books?id=SZCI8EprTdQC&printsec> [Consulta: 2014, enero 12]

Camacaro, A. (2008). **Turismo básico: un enfoque integral**(versión digital).CaracasBiosferaDisponible:<http://www.libreroonline.com/venezuela/libros/66418/camacaro-alonso/turismo-basico-un-enfoque-integral.html>

Cibrian, S. (2012).**Visión con Responsabilidad Social. Soy Competitivo**. México. [Documento en línea]. Disponible en: <http://blogs.cnnexpansion.com/soy-competitivo/> [Consulta: 2012, Mayo].

De La Calle, M. (2006). **La ciudad histórica como destino turístico** (2ª Reimp.). España: Ariel. Disponible: <http://books.google.co.ve/books?id=ljU0lcT0i-kC&hl>

Ecologiahoy.com (s.f.). Página Web en Línea. Disponible: <http://www.ecologiahoy.com> Consulta: 2014, Noviembre 12.

Escalante, P. (2010). **Las pequeñas y medianas empresas ante el reto de la Transcomplejidad. Evaluación e Investigación.** Núm. 1. Año 5. Táchira/Venezuela. Pp. 89 - 94. \[Documento en línea]. Disponible en <http://cetus.saber.ula.ve/handle/123456789/32672?mode=full> [Consulta: 2011, Noviembre].

Fierro, V. (s.f.). **Recursos naturales.** Documento en línea. Disponible: <http://todosobreelmedioambiente.jimdo.com/recursos-naturales/> Consulta: 2014, Febrero 2.

Fress, C. (2006) Los problemas de la contaminación ambiental y humana. Documento en línea]. http://www.ecoportal.net/Temas_Especiales/Contaminacion/Los_problemas_de_la_contaminacion_ambiental_y_humana.

Fundación Forum Ambiental. (2014). **Economía ambiental para la empresa y el desarrollo futuro.** Documento en línea. Disponible: http://www.forumambiental.org/pdf/Economia_futur.pdf. Consulta: 2014, Marzo 13.

Furtado, C. (2006). **Teoría y política del desarrollo económico.** (16ª ed.). México: Siglo XXI. Disponible: <https://books.google.com.mx/books?id=7Rpewr-CLu8C&pg=PA189&dq>

Garrido, D. S (2006). **Contabilidad Ambiental. Contabilización de los Activos y Pasivos Ambientales en los entes descentralizados del Estado Yaracuy** (Documento en línea): <http://www.estrucplanl.com.ar/articulos/verarticulos.asp?articulos=1446> [Consulta: 2015, Febrero].

Granato, L., Oddone, N., y Carballo, A. (2009) **Valoración económica del medio ambiente: las propuestas de la economía ecológica y la economía ambiental.** Revista OIDLES - Vol 3, N° 7 (diciembre 2009). Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/oidles/07/go.htm>

Ley de Gestión de la Diversidad Biológica. (2008, Diciembre 01). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 39.070. (Extraordinario). \[Documento en Línea]. Disponible en: <http://gacetaoficial-venezuela.vlex.com.ve/vid/ley-gestion-diversidad-biologica-47006824>. [Consulta: 2010, Abril].

Ley Para la Promoción y Desarrollo de la Pequeña y Mediana Industria y Unidades de Propiedad Social (2008, Julio 31). Venezuela [Documento en Línea]. Gaceta Oficial de La República de Venezuela.5.890(Extraordinario) Disponible <http://www.radiomundial.com.ve/yvke/noticia.php?t=8991> [Consulta: 2010, Febrero].

Mantilla, E., Vergel, C. y López, J. (2005). **Medición de la sostenibilidad ambiental. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia.** Disponible en: https://books.google.co.ve/books?id=iyYiBXadTjMC&dq=contabilidad+ambiental&hl=es&source=gbs_navlinks_s.

Martínez, J. (2001). **Los fallos del mercado y la economía informal.** [Documento en línea]. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/9/index.htm> [Consulta: 2011, Mayo].

Martínez, P. (s/f) **Pago por Servicios Ambientales.** Sesión 2: metodología. Pablo Martínez de Anguita. Servicios Ambientales. Disponible en línea en: www.ambiente.gov.ar/.../sesion%20%20metodologia%20basica.ppt

Ministerio del Poder Popular para el Turismo – MINTUR. (2012). **Encuesta de turismo receptivo: Aeropuerto Internacional “Simón Bolívar” de Maiquetía, estado Vargas: I Trimestre 2012** Documento en línea. Disponible: www.mintur.gob.ve/descargas/.../ETR_1_Trimestre_2012%20.ppt Consulta: 2014, Noviembre 6.

Ministerio del Poder Popular para el Turismo – MINTUR. (2012). **Encuesta de turismo receptivo: Aeropuerto Internacional “Simón Bolívar” de Maiquetía, estado Vargas: I Trimestre 2012** [Documento en línea]. Disponible: www.mintur.gob.ve/descargas//ETR_1_Trimestre_2012%20.ppt [Consulta: 2014, Noviembre 6]

Ministerio del Poder Popular para el Turismo – MINTUR. (2012). **Turismo y patrimonio (2ª Rev.)** [Documento en línea]. Disponible: <http://www.mintur.gob.ve/mintur/descargasweb/patrimonio/patrimonioytursimoFINAL.pdf>

Ministerio del Poder Popular para el Turismo – MINTUR. (2013). **Estadísticas básicas de la actividad turística** [Documento en línea]. Disponible: <http://www.mintur.gob.ve/descargas/ESTADISTICASENE-NOV2013.pdf>

Morón H. y Wamba A. (2010). La percepción sobre los riesgos ambientales como indicador de los obstáculos y dificultades para la construcción de un

concepto de medio ambiente responsable. Escritos sobre la Biología y su Enseñanza Vol. 3 No4 ISSN 2027-1034. Primer semestre de 2010, Bogotá, Colombia, PP. 114-137.[Documento en línea].<http://www.pedagogica.edu.co/revistas/ojs/index.php/biografia/article/viewFile/340/822> [Consulta: 2011, noviembre].

NIIF para las PYMES (2009) **Módulo 21: Provisiones y Contingencias - IFRS.** Disponible en línea: www.ifrs.org/Documents/21_ProvisionesyContingencias.pdf

Normas y Certificaciones. (s.f.). **Normas ISO 14000: Gestión ambiental aplicada a la empresa.** Documento en línea. Disponible: <http://www.normasycertificaciones.com/normas-iso-14000>. Consulta: 2014, Octubre 13.

ODG. (2002). **Observatorio de la Deuda en la Globalización. El Pasivo Ambiental.** Tecnología, Desenvolupament Sostenible, Desequilibris I Canvi Global. Cátedra Unesco a la UPC. Disponible en http://www.odg.cat/documents/enprofunditat/Deute_ecologic/3_pasivos_ast.pdf [Consulta: 2011, Diciembre]

Organización Mundial del Turismo – OMT. (1995). **Conceptos, definiciones y clasificaciones de las estadísticas del turismo: Manual técnico.** Documento en línea. Autor. Disponible: <https://pub.unwto.org/WebRoot/Store/Shops/Infoshop/Products/1033/1033-4.pdf>. Consulta: 2014, Abril 19.

Organización Mundial del Turismo – OMT. (2014). **Panorama OMT del turismo internacional**[Documento en línea]. Autor. Disponible: http://dtxtq4w60xqpw.cloudfront.net/sites/all/files/pdf/unwto_highlights14_s_p.pdf.

Osorio J., Correa, F. (2004) Valoración económica de costos ambientales: marco conceptual y métodos de estimación. Universidad de Medellín Colombia. Disponible en línea: <http://www.redalyc.org/pdf/1650/165013657006.pdf>

Pérez J. y Gardey, A. (2009) **Definición.** De. Disponible en línea en: <http://definicion.de/medio-ambiente/>

Rebolledo, D. (2011) **Manual para la valoración social de impactos y daños ambientales de actividades agrícolas.**Venezuela-Caracas. Disponible en línea en: www.fao.org/3/a-ax364s.pdf

Reinosa, D. (2009). **Costos ambientales en el proceso de extracción del aceite de palma: Estudio de un caso**. *Revista Venezolana de Gerencia* V.14 N.46 Maracaibo jun. 2009. Disponible: http://www.scielo.org.ve/scielo.php?pid=S1315- =Sci_arttext.

Revista Opción 8 abril. **Costo Ambiental**. (Documento en Línea, disponible en <http://www.evistaopcion.com.mx/web2008/04/01/costoambiental01/>

Reyes R., Galván L. y Aguiar M. (2005). **El precio de la contaminación como herramienta económica e instrumento de política ambiental**. Interciencia ISSN 0378 – 1844 versión impresa. Asociación Interciencia. Caracas/Venezuela. Pp. 436 - 441. [Documento en línea]. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/339/33910610.pdf>.

SENCAMER. (1996). **Norma COVENIN-ISO 14004-1996: Sistemas de gestión ambiental. Directrices generales sobre los principios, sistemas y técnicas de apoyo**. Documento en línea. Caracas: Autor. Disponible: <http://www.sencamer.gob.ve/sencamer/normas/14004-96.pdf> Consulta: 2014, Junio 20.

Soliño, M. (2004) **El Método Delphi: Aplicación a la economía de los recursos naturales en España**. Área temática N° 4. España. Universidad de Vigo. Disponible en línea en: http://www.um.es/jmpaz/EIA_CCAA1213/06M4%20TT14%20L2.pdf

Tips para Empresa (2016) **RACDA – Registro de Actividades Capaces de Degradar el Ambiente**. Disponible en línea: <http://www.tipsparaempresas.com/racda-registro-de-actividades-capaces-de-degradar-el-ambiente/>

Universidad Nacional de Colombia. (s.f.). **Ciencias contables**. Página Web en Línea. Disponible: http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/ciencias/2000024/lecciones/cap04/04_01_02.htm Consulta: 2014, Diciembre 20.

Veredgo (s.f.). **Operador turístico**. Documento en línea. Disponible: <http://www.veredgo.es/dynamic/articles/article/Qu%C3%A9+hace++un+Operador+de+Turismo/index.htm> Consulta: 2014, Diciembre 9.

Volkheimer, P. (s.f.). **Economía ambiental**[Ensayo en línea]. CONICET, Centro Científico Tecnológico, Argentina. Disponible: <http://www.cricyt.edu.ar/enciclopedia/terminos/EconomAmb.htm> [Consulta: 2014, Junio 14].

Artículos Técnicos, trabajos y tesis de grado

- Ascanio, O. (2010). **Metodología para la identificación y tratamiento contable de los pasivos ambientales en la empresa industria/** (Trabajo de grado no publicado). Dirección de Postgrado, Finanzas, Universidad Experimental de Guayana. Puerto Ordaz, Venezuela. Disponible: http://www.cidar.uneg.edu.ve/DB/bcuneg/EDOCS/TESIS/TESIS_POSTGRADO/MAESTRIAS/FINANZAS/TGMHGA82V472010ObdalysAscanio.pdf [Consulta: 2014, Noviembre 8].
- Chirinos, A., Rodríguez, G. y Urdaneta, M. (2012) **Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela.** Artículo de la Revista Actualidad Contable FACES. Vol. 15. Diciembre 2012. Disponible en línea en: http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/36573/3/articulo_3.pdf
- González P, H (2006) **Los Pasivos Ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas Agroindustriales.** Trabajo de grado presentado para optar al título de Magíster en Ciencias Contables. Universidad de Los Andes. Mérida Venezuela
- Llull, A. (2000). **Contabilidad medioambiental y desarrollo sostenible en el sector turístico** (Tesis doctoral no publicada). Departamento de Economía de Empresas, Universidad de Las Islas Baleares, España. Disponible:<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9419/talg1de1.pdf;jsessionid=A841CB6392487F466C653F9CC7F3EF56.tdx1?sequence=1> [Consulta: 2014, Octubre 12].
- Martínez, M. (2013). **Por un futuro ecológico para un buen despertar** (Trabajo de grado no publicado). Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia. Disponible: <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/10880/1/TESIS%20SEMINARIO%20II.pdf>[Consulta: 2014, Junio 20].
- Regali, M. (2009). **La contabilidad medioambiental: la información contable como instrumento de análisis del impacto medioambiental de las empresas** (Tesis de grado no publicada). Faculta de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina. Disponible:<http://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8180/tesis/bitstream/1/178/1/tesis.pdf>[Consulta: 2014, Junio 2].
- Rosales, Z (2013) **Los pasivos ambientales y las Normas Internacionales de Información Financiera en las PYMES Manufactureras del Municipio Libertador del Estado Mérida.** Trabajo de Grado presentado

para optar al Título de Magister en Ciencias Contables en la Universidad de los Andes. Mérida Venezuela

SAZ, S., Del (1996). **“La demanda de servicios recreativos de espacios naturales: Aplicación del Método de valoración Contingente al parque Natural L' Alfubera.** Tesis Doctoral. Departamento de Economía Aplicada II, Universidad de Valencia. España.

Valderrama, Y. y Moreno, L. (2012). **Contabilidad de gestión ambiental en empresas constructoras: impacto y efectos de su uso** (Trabajo de investigación). *CICAG; Vol. 9, No 1(2012): Septiembre 2011-Febrero 2012; 36-54.* Disponible: <http://publicaciones.urbe.edu/index.php/cicag/article/viewFile/1181/2934>.

www.bdigital.ula.ve

www.hotelesguia.ve

ANEXOS

ANEXO A
CARTA DE PRESENTACIÓN
www.bdigital.ula.ve

CARTA DE PRESENTACIÓN A LAS EMPRESAS

Mérida, 24 de Agosto de 2015.

Señores:
Gerente y Contador Público de la Empresa.
Presentes.-

Me dirijo a ustedes en primer lugar para hacerles llegar un cordial saludo, y además para solicitar su valiosa colaboración en la aplicación de los instrumentos de recolección de información, correspondiente al trabajo de investigación titulado: "Gestión Contable de los Pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico en el municipio Libertador del Estado Mérida. La investigación antes mencionada, se está desarrollando como requisito para optar al título de Magister del Postgrado en Ciencias Contables dictado en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes.

El objetivo general es, analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida. En virtud del objetivo general y los objetivos específicos de la investigación se formularon dos encuestas que será aplicada, una al gerente de la empresa y otra al contador público, las cuales tiene una serie de ítems relacionados directamente con los objetivos específicos.

La información recolectada a través de dichos instrumentos permitirá dar respuesta al problema planteado, asimismo, aportará elementos valiosos en el ámbito del desarrollo sostenible, a fin de promover la conservación y protección de los recursos naturales existentes en el Estado Mérida. En este sentido, espero poder contar con la participación de usted para el desarrollo de este trabajo de investigación. La información obtenida será utilizada para fines académicos y de investigación. Adjunto remito los instrumentos de recolección de información.

Agradeciendo de antemano su valiosa colaboración, se despiden de ustedes, atentamente,

Lcda. Merilin Liliana Monsalve

ANEXO B INSTRUMENTO

www.bdigital.ula.ve

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**

**CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS GERENTES DE LAS PYMES DEL SECTOR
TURÍSTICO DEL ÁREA METROPOLITANA DEL ESTADO MÉRIDA.**

El presente cuestionario tiene como objetivo analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida. Asimismo, pretende enfatizar sobre el cumplimiento de la normativa ambiental vigente en las labores implementadas por la PYMES para mejorar la situación de los daños ambientales generados por el sector turístico en el Municipio Libertador del estado Mérida

Indicaciones: Lea las preguntas y proceda a responder el cuestionario. Marque con una X la respuesta que considere sea la más acertada a la realidad de su empresa.

1. ¿Han llevado algún tipo de investigación a fin de determinar si el servicio turístico que presta la empresa genera daños al medio ambiente?

Si No

- 1.2. Si la respuesta es afirmativa pase a la pregunta N° 2, caso contrario responda:

¿A qué le atribuye el hecho de no haber realizado dicha investigación?

- Representan daños irrelevantes
 Es un estudio costoso
 No se toma en cuenta el ambiente
 No sabemos cómo realizar la investigación

2. ¿Tiene usted conocimiento si la actividad turística que está llevando a cabo su empresa, genera pasivos ambientales?

Si No

3. ¿Cómo considera que son las cantidades de desechos sólidos que sus clientes generan durante el disfrute del servicio que usted presta?

- Grandes cantidades de desecho
 Medianas cantidades de desecho
 Pocas cantidades de desecho

4. ¿Qué estrategia de manejo de desechos sólidos utiliza la empresa?
- Se descartan
 - Se venden
 - Se reciclan
5. Respecto a la cantidad de agua necesaria para el desarrollo de la actividad turística en su empresa, considera que sus cliente:
- Desperdician altas cantidades de agua
 - Desperdician cantidades moderadas de agua
 - Consumen cantidades normales de agua
 - Consumen pocas cantidades de agua
6. Respecto a las medidas tomadas por la empresa para los desperdicios de agua:
- Se raciona el agua por horas
 - Se verifican periódicamente tuberías y conexiones para evitar derrames
 - No se realiza ninguna acción
7. Los insumos que la empresa utiliza para la prestación del servicio turístico son:
- Adquiridos pensando en la conservación del medio ambiente
 - Adquiridos de acuerdo al costo más bajo
 - Adquiridos de acuerdo a la marca preferida por la empresa
8. Respecto a ahorro energético, ¿Qué medida toma la empresa?
- Se utilizan equipos ahorradores
 - Se verifican y desconectan los equipos eléctricos
 - No se realiza ninguna acción
9. ¿Conoce los distintos métodos de valoración de los pasivos ambientales?
- Si No
- 9.1 ¿Han tomado en consideración informarles a los usuarios el método de costo de viaje para incorporarlos en la información financiera de la empresa?
- Si No
10. ¿Conoce usted la normativa legal vigente en el país que contempla la protección del medio ambiente?
- Si No

11. ¿Imparte a sus empleados la formación profesional, considerando la sostenibilidad del medio ambiente?

Si No

12. ¿Qué labor relacionada con la conservación y protección del medio ambiente realiza la empresa?

Se realizan jornadas de limpieza (recolección de basura) en el entorno de la empresa

Se elabora publicidad en pro de la conservación del medio ambiente

Se organizan actividades para la conservación de la naturaleza (siembra de árboles, limpieza de áreas verdes, entre otros)

No realizan ninguna actividad para la conservación y protección del medio ambiente

13. ¿Ha considerado implementar dentro de la empresa algún sistema que contribuya a disminuir los daños ocasionados al ambiente, como algunos de los que se mencionan a continuación?

Sistema de reciclaje de materiales de desechos

Uso de materiales biodegradables en la empresa

Sustitución de maquinarias y equipos de alto consumo energético (Reflectores, Bombillos incandescentes, entre otros)

Utilización de medios electrónicos para evitar la impresión de hojas de papel

Ninguno de los anteriores

14. ¿Qué percepción tiene sobre los pasivos ambientales, considerando la protección al medio ambiente y su relevancia?

Muy Importante

Medianamente importante

Poco importante

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

ANEXO C INSTRUMENTO

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

**CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS CONTADORES DE LAS PYMES DEL SECTOR
TURÍSTICO DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA.**

El presente cuestionario tiene como objetivo analizar la gestión contable de los pasivos ambientales en las Pequeñas y Medianas Empresas del sector Turístico del municipio Libertador del Estado Mérida. Asimismo, se pretende enfatizar sobre la adaptación de la normativa contable vigente en los labores implementadas por la PYMES para mejorar la situación de los daños ambientales generados por el sector turístico en el Municipio Libertador del estado Mérida

Indicaciones: Lea las preguntas y proceda a responder el cuestionario. Marque con una X la respuesta que considere sea la más acertada a la realidad de su empresa.

1. ¿Cómo es su actividad como contador público en la empresa?

Interna Externa

1.2 ¿Cuánto tiempo tiene trabajando en la empresa?

Menos de 2 años

Entre 2 y 5 años

Entre 5 y 10 años

Más de 10 años

2. La contabilidad que usted elabora, la hace mayormente para:

Fines fiscales

Toma de decisiones

Ambas

3. ¿Sabe usted cuál es la normativa contable vigente que comenzó a regir en Venezuela a partir del año 2011?

Si

No

4. ¿Conoce la problemática ambiental que se está presentando en el planeta a raíz de la explotación de los recursos naturales y la contaminación del medio ambiente?:

Si

No

5. ¿Sabe usted si se generan pasivos ambientales en la prestación del servicio turístico que brinda la empresa?

Si No

6. ¿Qué tipo de pasivos ambientales se generan en la empresa?

- Desechos Sólidos
- Uso inadecuado de los recursos naturales (Agua, Suelo)
- Emisiones de gases
- Utilización de insumos contaminantes o no biodegradables
- Consumo excesivo de energía eléctrica

7. ¿Reconocen en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales?

Si No

8. ¿Cuáles son las causas de no reconocer en la contabilidad de la empresa los pasivos ambientales?

Nunca se ha evaluado la existencia de Pasivos ambientales en la empresa

La gerencia no desea incorporar esta Información dentro de los Estados

Financieros

Desconocimiento sobre el tema

No inciden considerablemente en los Costos

9. ¿Considera necesario aplicar un método de valoración a los pasivos ambientales para ser incluido dentro de la información financiera de las empresas del sector turístico del municipio libertador del estado Mérida?

Si No

10. ¿De acuerdo a su juicio profesional considera que los pasivos ambientales deben ser incluidos en la información financiera de las empresas del sector turístico del Municipio Libertador y registrarlos cómo lo haría dentro del informe financiero como: Pasivos, pasivos contingentes o provisiones?

Si No

ANEXO D
INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN

www.bdigital.ula.ve

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES**

CERTIFICACIÓN DE VALIDACIÓN DE LOS EXPERTOS

Yo, _____ en mi carácter de experto en _____ egresado de la Universidad _____ certifico que he leído y revisado el instrumento para la recolección de datos en la investigación realizada por la Lcda. Merilin Liliana Monsalve Rojas, titulada: ***GESTIÓN CONTABLE DE LOS PASIVOS AMBIENTALES EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DEL SECTOR TURÍSTICO DEL MUNICIPIO LIBERTADOR DEL ESTADO MÉRIDA.***

A través de los siguientes criterios de evaluación:

- Clara redacción en los planteamientos
- Redacción en los ítems.
- Coherencia en los enunciados
- Pertinencia en los planteamientos.

Luego de revisar el instrumento, valido y autorizo para la utilización del mismo.

Constancia que se expide a petición de la parte interesada a los _____ días del mes de _____ de 2015.

Firma del Experto

Cédula de Identidad