

Contabilidad de gestión ambiental en empresas constructoras.

Elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana¹

YOSMAN VALDERRAMA²

RESUMEN

La contabilidad de gestión ambiental ha sido considerada como una herramienta que permite presentar información referente al impacto que genera el desarrollo de la actividad económica empresarial en el medioambiente, conjuntamente con una evaluación de los beneficios económicos y el cumplimiento de las leyes establecidas para tal fin. En este sentido, la investigación tuvo como objetivo analizar la contabilidad de gestión ambiental en las empresas constructoras, como elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana. Metodológicamente, el tipo de investigación fue descriptiva, de campo, con diseño no experimental, transeccional. La población estuvo conformada por 15 contadores públicos que laboran en las empresas constructoras inscritas en la Asociación de Comerciantes e Industriales de Valera (ACOINVA), en el Estado Trujillo, Venezuela. La técnica de recolección de datos fue un cuestionario constituido por respuestas tipo escala Likert, e ítems de respuestas de alternativas supuestas según la teoría. Para la validez se utilizó el juicio de cinco expertos. A modo de conclusión,

1 Fecha de recepción: 15 de noviembre de 2014. Fecha de modificación: 12 de diciembre de 2014. Fecha de aceptación: 12 de diciembre de 2014.

Para citar el artículo: VALDERRAMA, Y. (2014). "Contabilidad de gestión ambiental en empresas constructoras. Elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana", en *Revista Con-texto*, n.º 42, pp. 37-54. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/01236458.n42.04>

2 Lcdo. en Contaduría Pública, MSc. en Gerencia Empresarial, participante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, Profesor de la Universidad de Los Andes, Núcleo "Rafael Rangel", Trujillo, Venezuela. Adscrito al Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Gerente de Servicios Contables y Financieros en Valderrama Barrios & Asociados. Correo-e: yosmanjose@ula.ve

las empresas cumplen con los lineamientos establecidos por la legislación venezolana y, en función de ello, realizan planificación de su gestión ambiental para aprovechar los incentivos fiscales existentes, lo que ha generado en estas empresas la necesidad de utilizar registros contables que contribuyan con la clasificación de los datos financieros generados por los programas de mantenimiento y conservación del ecosistema.

Palabras clave: Contabilidad de gestión ambiental; Elemento estratégico; Legislación venezolana; Empresas constructoras.

ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING IN CONSTRUCTION COMPANIES. STRATEGIC ELEMENT PROMOTED BY THE COMPLIANCE TO VENEZUELAN LAW

ABSTRACT

Environmental management accounting has been considered an important tool to collect information on the impact that an economic activity has on the environment; it also provides an assessment of the economic benefits and compliance with the laws established for this purpose. In this sense, this research paper aimed to analyze the environmental management accounting in construction companies as a strategic tool promoted by the compliance to Venezuelan law. Methodologically, the research was descriptive with no experimental design. This research involved 15 accountants who work in construction companies registered in the Association of Businessmen and Industrialists of Valera (ACOINVA), in the State of Trujillo. The technique used to collect data was a questionnaire consisting of Likert-type responses, and items of alleged alternative answers. For legitimacy, five experts on the field gave their opinions. In conclusion, companies comply with the guidelines established by Venezuelan law and, make their environmental management planning to take advantage of existing tax incentives. This has resulted in these companies need for accounting records to contribute financial data generated by maintenance programs and ecosystem conservation.

Keywords: Environmental Management Accounting; Strategic Element; Venezuelan Law; Construction Companies.

INTRODUCCIÓN

En Venezuela, la normativa en materia ambiental es conocida por sus implicaciones sancionatorias; en tal sentido, las empresas, organizaciones e instituciones fundamentan su actuación organizacional en el establecimiento de políticas que contribuyan con el mantenimiento y conservación del ecosistema. En consecuencia, las compañías crean

cada día nuevas estrategias que contribuyan con el cumplimiento de la legislación y fomenten la participación protagónica de la empresa en la conservación del ecosistema.

Por esta razón, los nuevos paradigmas empresariales han buscado fundamentar sus objetivos en políticas y reglas de conducta que promuevan en todos sus niveles acciones que contribuyan a la conservación del medioambiente y garanticen a la empresa un desarrollo sostenible y sustentable. En tal sentido, una de las estrategias organizacionales es el uso de la contabilidad de gestión ambiental en las empresas, que en el caso particular de las compañías constructoras es promovido en la actualidad para cumplir con la legislación venezolana.

Como resultado, la presente investigación se centró en analizar la contabilidad de gestión ambiental como elemento estratégico promovido para el cumplimiento de la legislación venezolana en materia ambiental, tomando como unidad de análisis las empresas constructoras del Estado Trujillo, debidamente inscritas en la Asociación de Comerciantes e Industriales de Valera para el año 2011.

APROXIMACIONES A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN AMBIENTAL

La contabilidad de gestión ambiental representa la utilización de las prácticas contables para mostrar los resultados derivados de una gestión dirigida por la empresa hacia la protección, mantenimiento y mejora del ecosistema. En tal sentido, la ciencia contable permite medir el impacto económico y financiero de la actuación de la compañía con el medioambiente como resultado de sus políticas establecidas y llevadas a cabo durante un periodo económico.

Con referencia a esto, BLANCO (2006) señala que la contabilidad de gestión medioambiental es aquella cuyos registros engloban el impacto del medioambiente, de manera que este es analizado desde la perspectiva de la contabilidad de costos y sistematizado en el ámbito de la contabilidad de gestión, permitiendo un diagnóstico de la labor medioambiental de la empresa en función tanto de sus características cualitativas como cuantitativas.

Por su parte, ARAÚJO (2010) expone que la contabilidad de gestión ambiental se puede definir como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económicas y ambientales para construir una empresa sostenible. En tal sentido, una práctica contable ambiental dentro de la empresa puede fomentar la participación activa de la organización en trabajos de perfeccionamiento y conservación del ecosistema, generando así una mejora de la imagen corporativa ambiental de la organización con el entorno.

Desde la óptica de las empresas constructoras, la contabilidad de gestión ambiental recoge, clasifica y sistematiza los resultados económicos y financieros, derivados de los proyectos ambientales ejecutados por la compañía, cuyos objetivos son perfilados partiendo de la premisa de traspasar las fronteras del cumplimiento de la legislación que tipifica la materia.

Sintetizando los planteamientos que anteceden, una contabilidad de gestión ambiental está enmarcada en el análisis económico y financiero realizado tradicionalmente por la ciencia contable, cuyo principal propósito parte de la premisa de resumir, clasificar y registrar en términos monetarios las operaciones ejecutadas por una empresa u organización en el ámbito de la conservación, mantenimiento y mejora del ecosistema, con el propósito de fortalecer la información presentada por los estados financieros para arrojar datos objetivos a la toma de decisiones.

ASPECTOS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN AMBIENTAL

La contabilidad de gestión ambiental como herramienta de análisis operativo de la empresa presenta ciertos aspectos que la caracterizan y contribuyen con su distinción dentro de las ciencias contables. Al respecto, JASCH (2002) expone que esta presenta una serie de aspectos vinculados con la actividad de la empresa y su sistema de contabilidad tradicional, entre ellos:

1) Estudia con minuciosidad las variaciones patrimoniales vistas desde la perspectiva de los costos internos de la empresa.

2) Enfatiza en la distinción de los costos derivados de actividades operativas con relevancia en el ecosistema, sistematizando los costos ocasionados por insumos desechados o por la administración de los desechos propiamente dichos.

3) Estudia de una manera integral las actividades operativas de la organización, con el propósito de arrojar datos relevantes para la toma de decisiones en distintas áreas de la compañía.

4) Los datos arrojados por esta práctica contable son estudiados y analizados por distintos ámbitos de la empresa, que muestran información valorada por la parte operativa, administrativa y gerencial de la organización.

5) El principal uso de la información provista por la contabilidad de gestión ambiental es la administración interna y la toma de decisiones, pero está incrementando su aplicación en los informes contables de análisis externo y en los reportes ambientales anuales.

Es evidente que la aplicación de la contabilidad de gestión ambiental repercute en diversos ámbitos de la organización, adaptando la información administrativa ambiental a los reportes financieros que sustentan la toma de decisiones a nivel general, así como en los informes operativos utilizados en el área de producción y operación de la empresa.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN AMBIENTAL COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN AMBIENTAL

Se ha demostrado que los reportes originados por la contabilidad de gestión ambiental en una empresa son utilizados como herramienta de análisis financiero y operativo en

distintos niveles de la estructura organizacional de la compañía, lo que fundamenta su aplicación en una organización. Sin embargo, esta herramienta de análisis de gestión empresarial no debe ser vista como un asunto netamente contable; por el contrario, muestra datos relevantes que obligan a caracterizarla como un sistema de información, además de contable, ambiental.

En tal sentido, BECKER (2003), citado en ARAÚJO (2010), afirma que la contabilidad de gestión ambiental es un sistema de información circunstancial, por proveer a la organización de datos recolectados de su actuación medioambiental, con el fin de analizar las consecuencias derivadas de las actividades desarrolladas. Estas actuaciones son analizadas desde la perspectiva de los resultados del desempeño de acciones que la empresa realiza y la relación con el ambiente, en la cual los indicadores del mismo juegan un papel básico en todo el sistema de contabilidad, que posibilita una expresión específica para aportar la información para una eficiente gestión ambiental.

Consecuentemente, al considerar la contabilidad de gestión ambiental como un sistema de información ambiental, de acuerdo con los planteamientos de BECKER (ídem), es preciso tener en cuenta una serie de principios generales y de criterios de actuación, que tendrán variaciones, como es lógico, en función del sector económico y de las propias particulares del contexto de la empresa. Así mismo, deben tomarse los aspectos ambientales de modo que permitan a la dirección de la organización evaluar las consecuencias ambientales de sus decisiones. En tal sentido, los indicadores ambientales deben ser simples, flexibles y reproducibles, y mostrar las tendencias generales para que sirvan de base a las decisiones de la compañía.

Finalmente, la contabilidad de gestión ambiental, además de mostrar información relevante para la toma de decisiones empresariales, muestra datos apreciables sobre los resultados de la gestión con el ecosistema. De esta manera, se pueden analizar la eficiencia y efectividad de las acciones de mejora ecológica emprendidas por la organización, vistas desde varios ámbitos de la compañía y con sus implicaciones económicas.

GENERALIDADES DE LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA EN MATERIA AMBIENTAL

Venezuela cuenta con diversos textos legales en materia ambiental, los cuales promueven actividades de vigilancia, mantenimiento, conservación y mejoramiento del ecosistema. Estas legislaciones fundamentan su reglamentación en la conservación del medioambiente como patrimonio de la humanidad, el cual debe ser respetado por las empresas, entre otros partícipes de la nación, que realicen u exploten cualquier tipo de actividad económica o mercantil en la sociedad.

En el caso de la presente investigación, se analizaron los siguientes textos legales: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), por representar el pilar fundamental en el ámbito legislativo de la nación; Ley Orgánica del Ambiente (2006), por tipificar como interés general del país las condiciones del ecosistema, y Ley Orgánica de Ordenación Urbanística (1987), en este caso considerando que las empresas objeto de estudio son las constructoras, las cuales deben regir su actuación empresarial por la

optimización de la ordenación de la población en general, sin perjuicio del ecosistema nacional.

Finalmente, en el análisis de las generalidades de la legislación en materia ambiental, se tomaron como normas de relevancia para el estudio la Ley Penal del Ambiente (1992) y la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), considerando que en la primera se establecen las sanciones que pueden derivarse de los hechos indiscriminados con el ecosistema y, en la segunda, algunos incentivos fiscales que pueden tener las empresas al realizar acciones de mejora y conservación del medioambiente.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999)

La Constitución, como texto fundamental de la República, tipifica las acciones que deben desarrollarse en el país en el ámbito ambiental, razón por la cual el Estado, como máximo legislador, expone en el *Capítulo IX. De los Derechos Ambientales*, artículo 127, lo siguiente:

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 (...)

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.

El artículo 128 de la misma carta magna establece:

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, que incluya la información, consulta y participación ciudadana.

En este mismo orden, el artículo 129 establece:

(...) en los contratos que la República celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que afecten los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviere expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico...

De acuerdo con lo establecido en la Constitución de la República, el mantenimiento, conservación y mejoramiento del medioambiente deben estar inmersos en la actuación

operativa de las empresas y organizaciones que hacen vida activa en la nación. Se incluye en esta legislación el interés general de todos los partícipes del país por desarrollar políticas de gestión ambiental, y se persigue el establecimiento de líneas de acción generales donde se puntualice que son de utilidad pública los actos ecológicos que desarrollen los sectores productivos de la sociedad.

El referido articulado muestra una incidencia en el sector empresarial estudiado, puesto que en ellos se establece, entre otros puntos, la necesidad de crear y obedecer lineamientos que promuevan el desarrollo ecológico productivo de la nación, así como la adecuada ordenación urbanística por parte de los entes involucrados en el proceso, como es el caso de las empresas constructoras.

LEY ORGÁNICA DEL AMBIENTE (2006)

La Ley Orgánica del Ambiente expone como garantías legales un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. Enfatiza el establecimiento de la gestión ambiental como una política de interés público. Como resultado, el artículo 2 de esta ley expone que la gestión ambiental es "el proceso constituido por un conjunto de acciones o medidas orientadas a diagnosticar, inventariar, restablecer, restaurar, mejorar, preservar, proteger, controlar, vigilar y aprovechar los ecosistemas, la diversidad biológica y demás recursos naturales y elementos del ambiente".

En este orden de ideas, el artículo 4 de esta normativa expresa los principios que deben regir sobre la gestión ambiental, entre los que menciona: 1) corresponsabilidad, donde se establece que es un deber del Estado y de las personas conservar el ecosistema; 2) prevención, enfatizando que esta deberá prevalecer en la planificación de la gestión ambiental; 3) precaución, que insta a implantar medidas de previsión en las actividades que pueden impactar negativamente en el ambiente; 4) participación ciudadana, obligando a los ciudadanos en la participación y el compromiso con el cuidado del ecosistema; 5) tutela efectiva, medida por el derecho cedido a las personas de exigir a las instituciones acciones de mejora al ambiente, y 6) educación ambiental, incorporación en la educación formal e informal de los valores del cuidado ambiental.

Es evidente que el apego a la exigencia legislativa impuesta por la Ley Orgánica del Ambiente (ídem) promueve en las empresas una planificación sistematizada de sus políticas de conservación y mejoramiento del ecosistema, lo que, a su vez, induce a la organización a incurrir en una serie de costos adicionales a los proyectados, los cuales deben ser recogidos y registrados en el ámbito de la contabilidad de gestión. Adicionalmente, el mismo artículo 4 señala que también son principios de la gestión ambiental la limitación a los derechos individuales, poniendo como prioridad los derechos ambientales de los ciudadanos y la responsabilidad en los daños ambientales; estipula la reparación del ecosistema en el caso de la existencia de infractores de la normativa y la evaluación de impacto ambiental; promueve la evaluación de sus actividades para aminorar el efecto que corroe el ambiente y, finalmente, señala que los daños ambientales deben ser tratados en cualquiera de los casos como daños al patrimonio público.

En consecuencia, la Ley Orgánica del Ambiente representa el segundo eslabón de la pirámide conformada por las leyes estudiadas por la presente investigación, partiendo de la premisa de que esta legislación plantea la obligatoriedad del uso de la gestión ambiental como política imperativa dentro de los límites nacionales. Las empresas constructoras, conjuntamente con los demás sectores productivos del país, se ven influenciadas, debido a que una gestión ambiental implantada por la empresa sin cumplir a cabalidad con los principios rectores estipulados por el legislador en el caso de la Ley Orgánica del Ambiente podría traer efectos significativos para el desarrollo económico de la empresa, ocasionándole sanciones, cierre del establecimiento empresarial, suspensión de la actividad desarrollada y, en el peor de los casos, la clausura definitiva según el impacto ocasionado por las actividades desarrolladas.

LEY ORGÁNICA DE ORDENACIÓN URBANÍSTICA (1987)

Al igual que la Ley Orgánica del Ambiente, la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística (1987) está estrechamente vinculada con el análisis planteado por el presente estudio, puesto que a través de ella, el Estado, como máximo legislador, expone una serie de criterios sobre los cuales debe realizarse y llevarse a cabo la ordenación de la población en todo el territorio, con el fin de procurar el crecimiento armónico de los centros poblados. En tal sentido, la ordenación urbanística comprende un conjunto de acciones y regulaciones tendientes a la planificación, desarrollo, conservación y renovación de los centros habitados.

En consecuencia, el artículo 24 establece las bases que debe contener la ordenación urbanística en el territorio, entre los cuales se puede mencionar la "definición estratégica del desarrollo urbano, en términos de población, base económica, extensión del área urbana y control del medioambiente". En el mismo artículo, se establece la necesidad de determinar los aspectos ambientales, tales como la definición del sistema de zonas verdes y espacios libres de protección y conservación ambiental, así como la definición de los parámetros de calidad ambiental.

Esto significa que el cumplimiento de la normativa objeto de discusión, en el caso particular de las empresas constructoras, debe ajustarse a bases establecidas para la ordenación del territorio, tomando en concordancia lo establecido por la Ley Orgánica del Ambiente, sin menoscabo de lo señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Finalmente, la adopción de los mecanismos estipulados en esta legislación implica el acatamiento de los preceptos establecidos por el Estado para la construcción de obras en sitios específicos, por lo que las empresas objeto de estudio deben estar atentas a la zonificación y los criterios de urbanismo establecidos por las instituciones representantes del Estado como garante de la materia.

Por esta razón, las empresas constructoras deben realizar su planificación estratégica de gestión ambiental, tomando en consideración los parámetros establecidos por la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística, y demás leyes y reglamentos inherentes a la materia. Las empresas estudiadas deben analizar la normativa y enfocar su atención en

el cumplimiento de sus preceptos legales, para contribuir con la conservación del ecosistema y evitar posibles sanciones o irregularidades en el desempeño de sus actividades.

LEY PENAL DEL AMBIENTE (1992)

Como resultado de la normativa en materia ambiental, en aras de regular el uso de los recursos naturales, la Ley Penal del Ambiente (*ídem*) tiene por objeto tipificar como delitos ambientales los hechos que violen las disposiciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, estableciendo las sanciones penales correspondientes. Así mismo, determina las medidas precautelares de restitución y de reparación a que hay lugar cuando se desarrollan actividades con incidencia negativa en el ecosistema.

Aunado a esto, la referida Ley señala las penas a las cuales pueden estar sometidas las personas naturales o jurídicas por el incumplimiento de las medidas establecidas por el legislador en materia de acciones de gestión ambiental, las cuales pueden ser con prisión, multas o trabajos comunitarios. Establece también las sanciones de cada persona en particular, dependiendo de la culpabilidad o el grado de participación en el hecho punible.

En el marco de las observaciones anteriores, el artículo 3 de esta legislación establece una dualidad en el compromiso de las acciones ejercidas por las personas residentes en el país. En tal sentido, se establece una responsabilidad penal a las personas jurídicas que en ejercicio de sus actividades y explotación de su objeto económico cometan hechos que violen los principios rectores del interés general en cuanto a la materia ambiental se refiera. Por otra parte, señala que las personas naturales que emanen la orden de ejecución de estas actividades como resultado de sus funciones en una persona jurídica serán objeto de sanciones de acuerdo con el grado de culpabilidad y el tamaño del perjuicio originado por el hecho.

Para finalizar, la Ley Penal del Ambiente representa el eje central para el establecimiento de las responsabilidades derivadas de acciones que violen los principios constitucionales de conservación, mantenimiento y mejoramiento del ecosistema. Estas responsabilidades varían dependiendo del grado de culpabilidad, y entre los sujetos involucrados, que pueden ser tanto personas naturales como jurídicas, las cuales pueden verse afectadas por sanciones administrativas, pecuniarias y hasta privativas de libertad, según la gravedad de los hechos y el daño ocasionado al ecosistema.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2007)

Como se ha venido explicando, en el caso venezolano, la normativa en materia ambiental es amplia y establece en primera instancia los mecanismos que deben llevarse a cabo para el desarrollo de políticas de gestión ambiental. En algunas legislaciones, se muestran los principios sobre los cuales se debe sistematizar la gestión ambiental en el país, en otras se fundamentan las acciones a seguir para demarcar la ordenación urbanística y, finalmente, se establecen en otras las sanciones penales derivadas de hechos que contradigan los preceptos legales establecidos en la normativa.

Consecuentemente, el Estado, en ejercicio de sus funciones de legislador y de garante del cumplimiento de la normativa, ofrece a las personas naturales y jurídicas una serie de incentivos fiscales presentados en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), que en su artículo 57 establece que "se concederá una rebaja de impuesto del 10% adicional a la prevista en este artículo del monto de las inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente".

En resumen, la Ley de Impuesto sobre la Renta ofrece a los interesados, personas naturales o jurídicas, una rebaja de los impuestos causados en el ejercicio económico declarado, calculada tomando en consideración la inversión realizada en materia de activos, programas y actividades que trabajen en función de mantenimiento y mejora del ecosistema o como resultado de óptimas políticas de gestión ambiental, incentivando así de una manera económica a la conservación del medioambiente.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

El estudio se llevó a cabo siguiendo los parámetros de una investigación descriptiva. Sobre esto, ARIAS (2006: 24) expone que "la investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento". En lo que respecta al diseño, se trató de un estudio de campo. Así, la atención se centró en analizar la contabilidad de la gestión ambiental en las empresas constructoras como elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana, es decir, se exploró la situación actual de un sector económico del Estado como lo son las empresas constructoras.

Para el establecimiento de la población, se tomaron las empresas constructoras del Estado Trujillo afiliadas a la Asociación de Comerciantes e Industriales de Valera para el año 2011, representando un total de siete (07) empresas, las cuales llevan por nombre: Inversiones de Occidente, C.A.; Constructora Valera, C.A.; Constructora Alfíl, C.A.; Constructora Stefani & Raggioli, C.A.; Construcciones Maldonado, C.A.; Casa Fácil con Fernández Galán, C.A., y T.A. Proyectos y Construcciones, C.A. En consecuencia, los informantes clave fueron conformados por los quince (15) Contadores Públicos que para el momento de la investigación laboraban en relación de dependencia o en calidad de asesores contables en las citadas compañías.

Como instrumento de recolección de datos se acudió al cuestionario, aplicado a los sujetos informantes previamente definidos. El cuestionario en argumento constó de treinta y dos (32) ítems, en el cual se encuentran veinte (20) de respuestas tipo escala de Likert, la cuales varían desde totalmente de acuerdo, hasta totalmente en desacuerdo; por otra parte, el mismo instrumento posee doce (12) ítems de respuestas de alternativas según los constructos teóricos que sustentan cada caso. No obstante, este apartado de la investigación tomó para su análisis un total de diez (10) ítems, los cuales abordaron a los encuestados sobre los aspectos relevantes en este estudio.

Para la revisión del instrumento, se acudió al juicio de cinco expertos del área de conocimiento, quienes, luego de profundizar en la revisión del mismo, hicieron algunas

sugerencias en cuanto a la construcción del cuestionario. Finalmente, para resumir la información recolectada, se utilizó la estadística descriptiva, frecuencias absoluta y relativa, las cuales suministraron datos para fijar la presentación de los hallazgos.

RESULTADOS

Seguidamente, se mostrarán de una manera estructurada y previamente analizados los resultados de la investigación, los cuales derivan de la aplicación del instrumento de recolección de datos a los sujetos informantes, y cuyo objetivo central consistió en analizar la contabilidad de gestión ambiental en las empresas constructoras como elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN AMBIENTAL EN EMPRESAS CONSTRUCTORAS, PROMOVIDA POR EL CUMPLIMIENTO DE LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA

Ley Orgánica del Ambiente

La Ley Orgánica del Ambiente fundamenta su articulado en la tipificación de la gestión ambiental como interés público nacional. Esto significa que las políticas desarrolladas por las empresas constructoras en materia del mantenimiento, conservación y preservación del medioambiente son de utilidad pública, lo que obliga a la organización a establecer pautas gerenciales y administrativas que trabajen en función del cumplimiento de la legislación y las leyes, así como a la generación de bienestar común entre los ciudadanos interesados en el tema ambiental.

TABLA 1. CUMPLIMIENTO DE LA LEY ORGÁNICA DEL AMBIENTE

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
1.- Conocimiento de los preceptos normativos que rigen la gestión ambiental por parte de la empresa.		
Totalmente de acuerdo	05	33,33%
Parcialmente de acuerdo	10	66,67%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%
2.- Utilización de registros contables dentro de la contabilidad de la empresa para evaluar las obligaciones contraídas con el medioambiente durante el desarrollo de una obra.		
Totalmente de acuerdo	0	0%

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
Parcialmente de acuerdo	09	60%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	01	6,67%
Parcialmente en desacuerdo	02	13,33%
Totalmente en desacuerdo	03	20%
3.- La gestión ambiental llevada a cabo por la empresa está regida por los preceptos legales establecidos en la normativa vigente.		
Totalmente de acuerdo	08	53,33%
Parcialmente de acuerdo	07	46,67%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2011)

De los resultados obtenidos en la investigación, en la tabla 1, se agrupan los ítems relativos al cumplimiento de la Ley Orgánica del Ambiente, lo que arroja evidencia, en primer lugar, que las empresas constructoras ubicadas en el Estado Trujillo tienen conocimiento suficiente de los preceptos legales establecidos en el referido texto legal, y puntualmente que en el mismo se instituye la gestión ambiental como utilidad pública, lo que genera una obligación para la ejecución de la misma dentro de la empresa.

Sin embargo, se evidencia el poco uso de registros contables que agrupan en diversas partidas los resultados de la evaluación de las obligaciones contraídas con el ecosistema durante el desarrollo de una obra, lo que puede originar que las políticas de gestión ambiental no cumplan a cabalidad con los principios rectores establecidos por la Ley Orgánica del Ambiente, tomando en consideración que esta Ley establece como obligación el hecho de fundar la gestión ambiental en la precaución y la evaluación del impacto ecológico, entre otros aspectos. Esto puede traer como consecuencia que la planificación de la gestión ambiental desarrollada por la empresa no garantice la optimización del uso de los recursos naturales, pudiendo así incurrir en sanciones penales y administrativas derivadas de los hechos no evaluados ni considerados.

No obstante, de acuerdo con los hallazgos de la investigación, se tiene que la gestión ambiental se encuentra apegada a los demás preceptos legales establecidos. Estos, a juicio del investigador, pueden mejorarse con la utilización de partidas contables que contribuyan a la clasificación y registro de datos relevantes para la toma de decisiones en materia de evaluación del impacto ambiental, lo que podría generar en la empresa un efecto de reducción de posibilidades de incurrir en la ejecución de actividades que deterioren el medioambiente.

En resumen, se tiene que las empresas constructoras del Estado Trujillo cumplen con los lineamientos establecidos por la Ley Orgánica del Ambiente. Sin embargo, los mecanismos aplicados durante el desarrollo de la gestión ambiental podrían verse incompletos debido a que no consideran la evaluación del impacto ecológico como principio de la gestión ambiental, aspecto que podría ser mejorado por las organizaciones objeto de estudio con el propósito de optimizar el proceso de planificación y desarrollo de la gestión empresarial ambiental.

Ley Orgánica de Ordenación Urbanística

En lo que respecta a la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística, se puede afirmar que esta normativa expone una serie de criterios para el establecimiento de planes de acción social para la estructuración de las zonas urbanas dentro del territorio venezolano, tomando en consideración el impacto que esta pudiera generar en el ecosistema, así como la generación de bienestar en la colectividad.

TABLA 2. CUMPLIMIENTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ORDENACIÓN URBANÍSTICA

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
En el desarrollo de un proyecto se atiende a las políticas establecidas por el Estado en materia de ordenación urbanística con el fin de garantizar el perfecto equilibrio ecológico de la comunidad.		
Totalmente de acuerdo	10	66,67%
Parcialmente de acuerdo	05	33,33%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%
Atención a los preceptos establecidos por las leyes en materia de ordenación del desarrollo urbanístico en todo el territorio nacional con el fin de procurar el crecimiento armónico de los centros poblados.		
Totalmente de acuerdo	11	73,33%
Parcialmente de acuerdo	04	26,67%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2011).

En la tabla 2 se muestra un resumen estadístico de los datos recolectados entre los sujetos informantes con el propósito de analizar el cumplimiento de la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística por parte de las empresas constructoras ubicadas en el Estado Trujillo. Los resultados de la investigación arrojaron testimonios que afirman que las empresas estudiadas toman en consideración los preceptos legales y reglamentarios establecidos por el Estado para la ordenación urbanística. En tal sentido, el desarrollo de un proyecto de construcción se ajusta a la normativa, por lo que estas organizaciones empresariales fomentan a través de su labor el crecimiento social y armónico, y el equilibrio con el ecosistema.

Como resultado, la gestión ambiental llevada a cabo por estas empresas se ajusta a lo establecido por la normativa en materia de ordenación urbanística, lo que hace que este sector empresarial contribuya con las políticas estatales que promueven la ordenación de los centros poblados de acuerdo con parámetros generales de prevención, conservación y mantenimiento del medioambiente. Esto da lugar a la necesidad de llevar controles adecuados que certifiquen que la empresa se ajusta a lo tipificado en la normativa. Uno de estos controles, en opinión del investigador, podría ser la contabilidad de la gestión ambiental, debido a que a través de esta la empresa puede registrar las operaciones desarrolladas en materia de gestión, ajustándose así al derecho ambiental.

Ley Penal del Ambiente

La Ley Penal del Ambiente tipifica las medidas sancionatorias que debe adoptar el Estado hacia aquellas personas naturales o jurídicas cuyos actos o actividades desarrolladas vayan en contravención con lo establecido por la normativa en materia ambiental. Dichas sanciones varían de acuerdo con el grado de participación del autor en los hechos punibles así como con el impacto ecológico causado al ecosistema.

TABLA 3. CUMPLIMIENTO DE LA LEY PENAL DEL AMBIENTE

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
Conocimiento de los hechos que violan las disposiciones legales en materia de conservación del ambiente.		
Totalmente de acuerdo	04	26,67%
Parcialmente de acuerdo	11	73,33%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%
Conocimiento de las sanciones que tipifica la ley para la actividad empresarial que viole las disposiciones legales en materia de conservación del ambiente.		

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
Totalmente de acuerdo	6	40%
Parcialmente de acuerdo	9	60%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2011).

Sobre la Ley Penal del Ambiente, al abordar a los sujetos informantes, se obtuvieron datos que muestran que las empresas objeto de análisis cuentan con el conocimiento suficiente de la normativa en cuanto a los hechos o actividades que pueden violar los preceptos legales ambientales. De esta manera, las políticas de gestión ambiental se encuentran enfocadas en el desarrollo de actividades que trabajan en función del mejoramiento, conservación y defensa del ecosistema, sin violar la normativa legal actual.

En lo que respecta al conocimiento sobre los procedimientos sancionatorios y a las sanciones propiamente dichas, los informantes aseguraron que estas son del conocimiento de las empresas, por lo cual se mantienen alerta para prevenir el desarrollo de actividades que violen o no se ajusten al derecho fundamental sobre la materia.

Ley de Impuesto sobre la Renta

En materia de Impuesto sobre la renta, las empresas que desarrollen políticas adecuadas de gestión ambiental pueden gozar del beneficio de rebajas de impuestos, calculados en función del monto invertido por la organización en activos, programas y actividades en tal sentido. Una gestión ambiental previamente planificada y óptimamente estructurada puede generar, además de incentivos ambientales, un significativo aporte económico para la empresa que la desarrolla.

TABLA 4. CUMPLIMIENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
La gestión ambiental de la empresa está diseñada en función de invertir en:		
Activos	02	13,33%
Programas	02	13,33%
Actividades	02	13,33%
Todas las anteriores	03	20%
Ninguna de las anteriores	06	40%

Descripción del ítem	F. A.	F. R.
La gestión ambiental sistematizada por la empresa tiene como propósito:		
La conservación del ambiente	03	33,33%
El mejoramiento del ambiente	01	11,11%
La defensa del ambiente	0	0%
Todas las anteriores	05	55,56%
Ninguna de las anteriores	0	0%
Sobre la planificación de las inversiones, la empresa ha sido beneficiaria de las rebajas del 10% de estas en materia de Impuesto sobre la Renta.		
Totalmente de acuerdo	04	44,44%
Parcialmente de acuerdo	02	22,22%
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	03	33,33%
Parcialmente en desacuerdo	0	0%
Totalmente en desacuerdo	0	0%

Fuente: Instrumento aplicado por el investigador (2011).

En la tabla 4 se muestra el resultado de indagar entre los sujetos informantes sobre el aprovechamiento que hacen estas empresas de los incentivos fiscales ofrecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta en tal sentido. Las compañías constructoras objeto de análisis planifican su gestión ambiental basando su atención en realizar inversiones en activos, programas y actividades que contribuyan con la preservación del ecosistema y, de esta forma, gozar de ciertos beneficios económicos durante su inversión.

Aunado a esto, los mismos informantes clave afirman que en las referidas compañías la gestión ambiental tiene como propósito la conservación, mejoramiento y defensa del medioambiente, por lo que estarían apegadas a los mandatos legales establecidos por la Constitución y las leyes. En consecuencia, las organizaciones empresariales sujetas a análisis deben llevar registros contables que garanticen la apropiada clasificación de las inversiones realizadas por la gestión ambiental, de acuerdo con lo estipulado por la Ley de Impuesto sobre la renta y su reglamento.

Finalmente, las empresas constructoras aprovechan los incentivos fiscales establecidos en las leyes vigentes, realizando inversión en activos, programas y actividades que contribuyen a la explotación armónica de la actividad económica sin influir negativamente en el ecosistema. Así, cumplen los principios de corresponsabilidad, prevención y participación ciudadana de acuerdo con lo señalado por la Ley Orgánica del Ambiente.

REFLEXIONES FINALES

Una vez planteado el uso de la contabilidad de gestión ambiental en las empresas constructoras como elemento estratégico promovido por el cumplimiento de la legislación venezolana en materia ambiental, la investigación partió por el estudio de las generalidades de la legislación en la materia, considerando las legislaciones más relevantes a juicio del investigador, entre ellas: Ley Orgánica del Ambiente, Ley Orgánica de Ordenación Urbanística, Ley Penal del Ambiente y Ley de Impuesto sobre la Renta.

A efectos de indagar al respecto, se abordó a los sujetos informantes, representados en este caso por los contadores públicos que laboran en las empresas constructoras del Estado Trujillo, con preguntas de variadas respuestas: ocho (08) con respuestas tipo escala de Likert y dos (02) con respuestas basadas en los constructos teóricos.

En el marco de las observaciones anteriores, se puede concluir que las empresas constructoras cumplen los preceptos legales que rigen la materia ambiental, por lo cual sus acciones están fundamentadas en el cumplimiento de la legislación vigente en el país, así como en arrojar óptimos resultados económicos, financieros, sociales y humanos para la organización y el entorno. Al mismo tiempo, las respuestas con fundación teórica hacen ver que las empresas en cuestión realizan una planificación de su gestión para así invertir en activos, programas y actividades que vayan en función de la conservación, mejoramiento y la defensa del ecosistema. De esta manera, aprovechan los incentivos fiscales establecidos en la legislación vigente.

Por todo lo dicho, se puede afirmar que las empresas constructoras situadas en el Estado Trujillo realizan una adecuada planificación de su gestión ambiental en función de lograr una armonía entre el cumplimiento de la legislación venezolana y el aprovechamiento de incentivos fiscales para alcanzar niveles de rentabilidad económica convenientes, de acuerdo con las necesidades de la misma.

Posteriormente, las mencionadas compañías obedecen a los preceptos legales establecidos en el marco legislativo del país, tomando en consideración los mandatos legales de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Ley Orgánica del Ambiente, Ley Orgánica de Ordenación Urbanística y Ley Penal del Ambiente, y aprovechan los incentivos fiscales establecidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta. De este modo, se logró evidenciar que, con base en el cumplimiento de la legislación venezolana, estas organizaciones ejecutan una planificación de inversiones ambientales en un corto, mediano y largo plazo.

Como resultado, se puede concluir que es el mismo cumplimiento de la legislación venezolana el que promueve el uso de la contabilidad de gestión ambiental en las empresas constructoras, motivado por el hecho legislativo existente. Por una parte, la Ley Orgánica del Ambiente establece como política de interés público la gestión ambiental, e instituye una serie de principios fundamentales sobre los cuales debe girar la misma en el país, entre los cuales vale mencionar la evaluación del impacto ambiental, evento que puede ser cubierto utilizando las directrices de la contabilidad de gestión ambiental en estas empresas.

Así mismo, la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística señala que la planificación de los centros poblados debe ser objeto verificable, donde la gestión ambiental, el impacto ecológico y la prevención del deterioro del medioambiente deben ser los pilares fundamentales para establecer las políticas de crecimiento poblacional, aspectos que pueden ser recogidos en el ámbito de la contabilidad de gestión, enfatizando en la materia ambiental.

Finalmente, los mismos textos normativos del país imponen una serie de sanciones a las cuales las personas naturales o jurídicas están expuestas al realizar acciones contrarias a la preservación del ecosistema. Estas sanciones son conocidas entre las empresas estudiadas, lo que garantiza que su gestión esté apegada a la normativa, con el propósito de reducir la posibilidad de ser sancionadas. Aunado a esto, las mismas compañías analizadas manifestaron que han gozado de los incentivos fiscales derivados de la ejecución e inversión en programas de prevención de contaminación ambiental.

BIBLIOGRAFÍA

- ARAÚJO, R. (2010). "Gestión ambiental como estrategia para el logro de la ecoeficiencia en las grandes empresas manufactureras". Tesis Doctoral publicada. Universidad Rafael Bellosillo Chacín. Maracaibo – Venezuela.
- ARIAS, F. (2006). *El Proyecto de Investigación*. 5.ª ed. Caracas: Editorial Episteme, C.A.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial* n.º 36.860, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2006). Ley Orgánica del Ambiente. *Gaceta Oficial* n.º 5.833 (Extraordinario), 22/12/2006, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley de Impuesto sobre la Renta. *Gaceta Oficial* n.º 38.628 (Extraordinario), 16/02/2007, Venezuela.
- BLANCO, F. (2006). *El Impacto medioambiental en la contabilidad de gestión*. 2.ª ed. Madrid: Editorial Palma de Mallorca.
- Congreso Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1992). Ley Penal del Ambiente. *Gaceta Oficial* n.º 4.358 (Extraordinario), 03/01/1992.
- Congreso Nacional de la República de Venezuela (1987). Ley Orgánica de Ordenación Urbanística. *Gaceta Oficial* n.º 33.868 (Extraordinario), 16/12/1987, Venezuela.
- JASCH, C. (2002). *Contabilidad de gestión, Principios y procedimientos*. Traducido por Graciela Scavone. Instituto para la Gestión Ambiental y la Economía.