



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA



**NECESIDAD DE ADOPCIÓN EN VENEZUELA DE NORMAS DE
CONTABILIDAD AMBIENTAL EXISTENTES A NIVEL
INTERNACIONAL POR PARTE DE LA FEDERACIÓN DE
COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Autores:

González Ángel

Lozada Lusmar

Maddonni Helen

Campus Bárbula, Marzo de 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA



**NECESIDAD DE ADOPCIÓN EN VENEZUELA DE NORMAS DE
CONTABILIDAD AMBIENTAL EXISTENTES A NIVEL
INTERNACIONAL POR PARTE DE LA FEDERACIÓN DE
COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Tutor:
Maria Josefina López

Autores:
González, Angel
Lozada, Lusmar
Maddonni, Helen

**Trabajo de Grado presentado para optar al título
de Licenciado en Contaduría Pública**

Campus Bárbula, Marzo de 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA



CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**NECESIDAD DE ADOPCIÓN EN VENEZUELA DE NORMAS DE
CONTABILIDAD AMBIENTAL EXISTENTES A NIVEL
INTERNACIONAL POR PARTE DE LA FEDERACIÓN DE
COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Tutora:
Maria Josefina López

Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Escuela de Administración Comercial y
Contaduría Pública.
Por. **Maria Josefina López**
C.I. 4.479.064

Campus Bárbula, Marzo de 2015



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA



CONSTANCIA DEL VEREDICTO DEL TRABAJO DE GRADO

N° Exp 3019

Periodo: 2S-2014

Los suscritos, profesores de la Universidad de Carabobo, por medio de la presente hacemos constar que el trabajo titulado: **NECESIDAD DE ADOPCIÓN EN VENEZUELA DE NORMAS DE CONTABILIDAD AMBIENTAL EXISTENTES A NIVEL INTERNACIONAL POR PARTE DE LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Elaborado y Presentado por:

GONZALEZ ANGEL	20787734	«MENCION1»
LOZADA LUSMAR	20110739	«MENCION2»
MADDONNI HELEN	20967559	«MENCION3»

Estudiantes de esta Escuela, se realizó bajo la tutoría del/la Profesor (a) Maria Josefina López o C.I: 4.479.064 reúne los requisitos exigidos para su aprobación.

☐

Aprobado

☐

No Presento

JURADOS

**MIEMBRO PRINCIPAL –
TUTOR**

COORDINADOR

MIEMBRO PRINCIPAL

SUPLENTE

En Valencia a los _____ días del mes de _____ del año 2015

DEDICATORIA

En primer lugar a Dios por darme la vida y guiarme para alcanzar una de mis metas.

A mis padres, por su apoyo incondicional durante toda mi vida, por haberme enseñado la disciplina y valores que me han formado como persona, por su inmenso amor durante toda mi vida he recibido, muchas gracias esto es para ustedes.

A mi hermano, por siempre está ahí y ser un apoyo en mi vida, por su ayuda en muchos momentos y formar parte de mi vida.

A mis compañeras en este trabajo de grado, por su amistad y compartir el cumplimiento de nuestras metas.

A los profesores por todo el conocimiento para formarme como profesional.

A todos aquellos que aportaron para poder cumplir esta meta, muchísimas gracias.

González Ángel

DEDICATORIA

En primer lugar a Dios por acompañarme y guiarme en todo momento por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad, por haberme permitido vivir hasta este día regalándome aprendizajes experiencias y mucha felicidad.

A mis padres por el apoyo brindado a lo largo de mi vida, los valores que me han inculcado, por darme la oportunidad de tener una excelente educación y demostrarme en todo momento ese amor incondicional son los mejores del mundo.

A mi hermano porque a pesar de nuestras peleas y diferencias siempre está presente para tenderme su mano.

A mi novio por ser parte importante en mi vida, por haberme apoyado en las buenas y malas, por soportarme en los momentos de amargura y sobre todo por ser un excelente ser humano.

A mis compañeros en este trabajo de grado por haberme tenido la paciencia necesaria y por motivarme a seguir adelante en los momentos de desesperación.

A todos los profesores por su tiempo y conocimiento que transmitieron gracias a ellos estoy en este nivel.

Y especialmente a María Francia porque me regalo luz y sabiduría en toda la trayectoria, por guiarme.

Gracias a todas aquellas personas que de una u otra manera me apoyaron en el desarrollo de mis estudios Dios los bendiga por su apoyo.

Lozada Lusmar

DEDICATORIA

Primeramente a Jehová Dios, por permitirme tener vida y salud para cumplir mis metas, por rodearme de personas maravillosa a lo largo de este camino y por siempre darme fortaleza y luz en los momentos de oscuridad.

A mi madre por darme la vida, por ser ese pilar fundamental en este trayecto, por ser mi inspiración y motivación, por apoyarme, aconsejarme, y guiarme en todo momento, por creer en mí y siempre darme una palabra de aliento y un abrazo en las situaciones difíciles, por eso y muchas cosas más mil gracias mami esto es para ti, te amo.

A mi padre y a mi hermano por nunca darme la espalda y estar siempre que los necesite, por sacar una sonrisa en medio de las dificultades.

A mi novio por su apoyo incondicional, por su comprensión, por inyectarme energías y fuerzas para seguir adelante con sus palabras de aliento y ternura, por creer siempre en mí y mostrarme lo bueno y positivo de las cosas cuando yo no las veía.

A mis compañeros en este trabajo de grado, por su compañerismo y amistad, por ser parte de esto tan emocionante en lo que juntos salimos adelante.

A los profesores que me brindaron todo el conocimiento y disciplina para formarme como profesional y ser mejor persona.

A todos aquellos que pusieron su granito de arena para poder concretar esta meta, mi familia, amigos mil gracias.

Maddonni Helen

RECONOCIMIENTO

Primeramente a Dios por darnos la salud, para permitirnos llegar a este punto de nuestras vidas, por darnos fortalezas y conocimiento para afrontar las dificultades.

A la Universidad de Carabobo por ser nuestra casa de estudio, por brindarnos conocimiento y ética para formarnos como profesionales.

A los profesores que con su paciencia nos enseñaron como desenvolvernos en nuestra carrera.

A nuestra tutora por su apoyo, comprensión y disciplina, por incentivarnos y sacarnos siempre adelante en situaciones difíciles.

A todos aquellas personas que nos ayudaron a llevar a cabo nuestra meta, y que este trabajo de grado fuera un éxito.

Los Autores



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA



NECESIDAD DE ADOPCIÓN EN VENEZUELA DE NORMAS DE CONTABILIDAD AMBIENTAL EXISTENTES A NIVEL INTERNACIONAL POR PARTE DE LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA

Autores: González, Angel; Lozada, Lusmar; Maddonni, Helen.

Tutora: López, Maria Josefina

Fecha: Marzo, 2015

RESUMEN

La presente investigación surgió fundamentalmente del estudio sobre normas internacionales de contabilidad ambiental. Tiene como objetivo general, establecer la necesidad de adoptar en Venezuela normas de contabilidad ambiental existentes a nivel internacional por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, para dar a conocer las recomendaciones y tratamientos contables que pudieran realizar en el desenvolvimiento de dicha profesión. Se desarrolló una investigación de tipo descriptiva, con un diseño mixto, ya que cuenta con una parte documental y otra de campo. Debido a las actividades económicas que realizan las empresas se generan ciertos impactos en el ambiente, es por ello que es necesario que dichas organizaciones tomen responsabilidad para con el ambiente, ya que son los principales consumidores de los recursos naturales, los cuales se sabe no serán eternos si se siguen usando de la forma inadecuada como se ha estado haciendo a lo largo de los años. El ambiente tiene influencia significativa sobre la economía de una empresa, es por ello que al no contar con los recursos naturales las empresas decaerían y por consiguiente los contadores se quedarían sin campo de trabajo. En teoría lo que pretende la investigación es mostrar una forma diferente de producir, en vez de producir menos, es decir que las empresas sigan manteniendo su actividad económica, pero tomando en cuenta al ambiente, de esta forma se pone en práctica el desarrollo sostenible y sustentable, a través de normas.

Palabras Claves: Contabilidad ambiental, normas, empresas, desarrollo sostenible, desarrollo sustentable.



**UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN COMERCIAL Y CONTADURÍA
PÚBLICA
CAMPUS BÁRBULA**



**NEED FOR ADOPTION IN VENEZUELA OF EXISTING
ENVIRONMENTAL ACCOUNTING STANDARDS INTERNATIONALLY
BY THE FEDERATION OF SCHOOLS OF PUBLIC ACCOUNTANTS OF
VENEZUELA**

Authors: González, Angel; Lozada, Lusmar; Maddonni, Helen.

Tutor: López, Maria Josefina

Date: March 2015

ABSTRACT

This investigation arose mainly from the study of international standards for environmental accounting. Its general objective is to establish the need to adopt in Venezuela existing environmental accounting standards internationally by the Federation of Public Accountants of Venezuela, to publicize the recommendations and accounting treatments that could make the development of such profession. Descriptive research was developed with a mixed design because it has a documentary part and another field. Due to economic activities carried out by company generated certain impacts on the environment, which is why it is necessary for these organizations to take responsibility for the environment, since they are the main consumers of natural resources, which we know will not be eternal if they are used in the wrong way as we have been doing over the years. The atmosphere has significant influence on the economy of a company, which is why by not having natural resources companies would decay and consequently the counters would be out field work in theory what the research is intended to show a different way of produce, instead of producing less, meaning that companies continue to maintain his business, but considering the environment, thus is implemented sustainable and sustainable development.

Keywords: Environmental accounting, standards, enterprises, sustainable development, sustainable development.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA	v
RECONOCIMIENTO	viii
RESUMEN	ix
POSTULACIÓN DEL TÍTULO	xi
CONTROL DE ETAPAS DEL TRABAJO DE GRADO	xii
INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	19
Formulación del Problema	25
Objetivos de la Investigación	26
Justificación	26
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
Antecedentes	29
Bases Teóricas	35
Bases Legales	66
Definición de Términos	69
CAPÍTULO III	
MARCO METODOLÓGICO	
Método de la Investigación	71
Población y Muestra	72

Técnicas e Instrumentos	73
Cuadro Técnico Metodológico	76
 CAPITULO IV	
Análisis de Datos	77
 CAPÍTULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusión	89
Recomendaciones	90
 LISTA DE REFERENCIA	93

INTRODUCCIÓN

El ambiente siempre será un tema de que hablar, sin importar la época en que se esté, sin embargo debido a la modernidad, a los cambios y transformaciones, se ha convertido en un contenido popular. Un factor fundamental para protegerlo y hasta llegar al punto de cuantificar los daños en el mismo son las normas y la contabilidad. Por ello el objetivo de la presente investigación es establecer la necesidad de adopción en Venezuela de normativas internacionales en contabilidad ambiental y el análisis de las mismas para la posible adopción en el territorio nacional por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Las normas y técnicas contables en materia ambiental son necesarias para cuantificar y exponer en los informes contables de las empresas, la vinculación directa e indirecta de dichas organizaciones con el ambiente, ya que produce y comunica información útil para tomar decisiones en distintos ámbitos tanto internos como externos. Por lo tanto estas normas son importantes en el campo de estudio de la Contaduría Pública.

Toda organización o empresa al desarrollar sus actividades económicas o comerciales, efectúan acciones, las cuales generan un impacto ya sea directo o indirecto en el medio ambiente lo cual conlleva un problema ambiental y a su vez una valoración económica del mismo. Muchas de estas acciones repercuten en el futuro y no de forma instantánea, sin embargo a futuro o instantáneo sigue generando un daño.

Las actividades económicas se consideran una de las principales fuentes de daños ambientales, la significatividad de los impactos generados en el ambiente dependerá del tipo de industria y las actividades que practiquen, muchas estas actividades son avanzadas, modernas y tecnológicas. Si bien se sabe la tecnología ha

sido la causante de tantos daños, también es importante reconocer que la tecnología tiene la capacidad de buscar soluciones a dichos problemas.

A través del manejo racional e inteligente de la tecnología, se puede logra un crecimiento sostenible, la cual es seguir produciendo pero de una forma diferente, sana y consciente, es decir satisfacer las necesidades sin comprometer el futuro, por ello lo ideal es tener una tecnología preventiva y no esperar que los daños ocurran para buscar soluciones, es mejor tener estrategias para aumentar eficiencia y reducir riesgos. La iniciación de este nuevo lema se logrará a través de un cambio en la cultura organizacional.

A continuación se describe de manera general el contenido por capítulo del presente Trabajo de Grado:

Primer Capítulo: comprende el planteamiento del problema, con sus respectivos objetivos y la justificación de la investigación.

Segundo Capítulo: representa la información que sustenta la investigación, bases teóricas y legales.

Tercer Capítulo: describe el método, técnicas e instrumentos empleados en la investigación para alcanzar los objetivos planteados, así como la muestra seleccionada.

Cuarto Capítulo: comprende la evidencia obtenida, en el primer párrafo la respuesta derivada de la entrevista y en el segundo párrafo el respectivo análisis.

Quinto Capítulo: describe las conclusiones y recomendaciones obtenidas a través del análisis realizado en la investigación y la propuesta obtenida del análisis.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La apertura de la revolución industrial se dio a mitad del siglo XVIII en gran Bretaña, este se conoce como un proceso de cambios en diferentes aspectos como lo son aquellos en materia económica, social y tecnológica, y se considera como el periodo de mayores transformaciones ya que se dio inicio a una nueva tendencia, la cual motivó a una mayor urbanización, mayor uso de energía, nuevos procesos industriales, que si bien son factores positivos para el desarrollo de la sociedad y han mejorado la calidad de vida del ser humano, también trajeron consigo el uso inadecuado y excesivo del medio ambiente que superan su capacidad de asimilación.

Este punto de desviación generado en la historia debido a la evolución y desarrollo de la sociedad modificó la cotidianidad de la humanidad, la mano de obra y los animales fueron sustituidos por maquinarias, la producción aumentó al igual que el número de personas, hubo un sinnúmero de avances tecnológicos, ¿pero qué ocurría antes de este proceso de cambio? La problemática ambiental existía pero no al mismo nivel que en la actualidad, ya que las limitaciones tecnológicas en el pasado le permitían al hombre interactuar con el medio ambiente, produciendo mínimas secuelas y sin consecuencias ya que los absorbía la misma naturaleza.

El contenido de la contabilidad ambiental y la iniciativa de defender al medio ambiente es visualizado como un problema y un elemento molesto para las empresas, ya que contiene materia en legislación ambiental, con el transcurrir de los años y a medida que se va adquiriendo conocimiento sobre este tema, se ha ido eliminando esa perspectiva hasta llegar al punto de que las empresas adoptan programas de

protección y son promotoras voluntarias de esta defensa ambiental. Es por ello que las campañas de concientización ambiental será un factor de gran influencia, para dar a conocer del tema, y entusiasmar a más compañías a que se unan, porque además de ayudar al ambiente permite construir y desarrollar una empresa sostenible.

Según La Fundación Fórum Ambiental agencia europea del medio ambiente, contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa, (1999:26) “La contabilidad ambiental sirve no sólo para medir y para evaluar, sino que sirve también para comunicar aquellos aspectos de la actividad ambiental que sea oportuno, tanto hacia dentro como hacia fuera de la empresa”. En una empresa existe cierta cantidad de participantes como los trabajadores, clientes, proveedores, vecinos y comunidad, entes públicos e inversionistas, entre otros. Sus intereses así como la comunicación será diferente para cada uno.

Se debe tomar en consideración que así como la comunicación, es de vital importancia para todo tipo de organización, ya sea para tener el conocimiento adecuado, para llevar una relación de armonía entre los integrantes o para que no ocurran errores de interpretación, también puede tener ciertos inconvenientes, ya que información revelada por la empresa puede ser usada en contra de ella por organismos públicos, entidades ecológicas, políticos o grupos de interés locales. Por ello las políticas de comunicación con el interior y exterior deben ser recurrentes, para mantener información actualizada.

Según Bischhoffshausen (1996:155-156) “las decisiones y acciones relacionadas con el factor ambiental no solo generan costos, sino también pueden producir ingresos y ahorros”. La contabilidad ambiental permite conocer y cuantificar el uso de recursos, su impacto, sus costos y además proporciona un marco de información para las organizaciones, ya que no se toman en cuenta las previsiones

necesarias para cuidar el medio ambiente. Desde el área contable, es fundamental que las actividades económicas se basen en una tecnología limpia y que permitan reducir el impacto de estas sobre el ambiente, ya que al considerar los costos ambientales en las decisiones, las organizaciones pueden obtener una rentabilidad global y a su vez actuar de manera adecuada con el medio ambiente.

La Contabilidad Ambiental se conoce como una herramienta, la cual es de suma utilidad para tomar decisiones, se considera como base la relación que existe entre las empresas u organizaciones, con el ambiente en el que interactúan y se desarrollan. Esta relación se puede observar cuando las empresas toman gran cantidad de recursos naturales para la producción de bienes y servicios, y luego de ser usados son devueltos al entorno en forma de residuos, ya sea sólidos, líquidos o gaseosos, sin ningún tipo de tratamiento, esta situación es lo que provoca altos niveles de contaminación lo cual provoca extinción de animales, vegetales y degradación del suelo.

La Contabilidad en esta rama de materia ambiental proporciona mayor información sobre eventos que pudieran afectar al ambiente y a su vez la situación financiera de determinada organización, permitiéndole a los responsables de esta tomar decisiones correctivas sobre estos eventos, si bien la contabilidad ambiental no se ha adoptado ampliamente en el mundo y no es un concepto muy conocido, algunos de estos aspectos han cobrado importancia con el interés de las organizaciones por estar comprometidas con el medio ambiente y la sociedad.

Al respecto De La Rosa Leal (2008) refiere que:

La contabilidad medioambiental cursa un proceso histórico iniciado en 1994, que a partir de 1995 comparte con la experiencia pragmática en Europa y algunos de los países con relación comercial como Brasil, Argentina, y Canadá. Mientras, por otro lado

Estados Unidos, Alemania y las Naciones Unidas se encuentran en un período de investigaciones ontológicas para la conceptualización de la contabilidad medioambiental, y adecuar la observancia de los asuntos medioambientales de la empresa.(P. 66)

Esto muestra el interés por parte de países alrededor del mundo tienen de establecer conceptos y bases, debido a que ya no se puede seguir ignorando el hecho de que la sociedad día a día ha cobrado conciencia sobre el cuidado y protección del medio ambiente, el establecer bases sólidas de lo que trata la contabilidad ambiental permitirá dar origen a normas y regulaciones por parte de instituciones competentes, que permitan regular y ayudar en las actividades de operación de las organizaciones y que estas estén acordes no solo con el crecimiento económico sino con el cuidado del ambiente y el bienestar social.

Es importante señalar que la contabilidad ambiental no es un tema que se base específicamente en materia contable, requiere del apoyo y combinación conjunta de distintas ramas especializadas y profesionales como la ingeniería, biología, economía, química, diseño, entre otras. Ya que como se sabe los Contadores Públicos se encargan de cuantificar, valorar y registrar los impactos ambientales, mas no son los encargados directos de medirlos, para ello existen especialistas encargados de esta labor.

Los profesionales que ejercen la Contaduría Pública relacionan este tema con registros de operaciones en los entes económicos, dichos entes pueden ocasionar daños ecológicos, debido a la falta de implementación de las normas de contabilidad ambiental. En Venezuela se produce el desconocimiento por parte de ellos en cuanto al cuidado del medio ambiente; esto es muy grave para la sociedad, ya que las organizaciones o empresas de producción toman u ocupan espacios naturales

causando modificaciones negativas a estos y de no ser conscientes del daño que puedan provocar esto generaría inconvenientes futuros a la sociedad.

El profesional de la Contaduría Pública debe tener o poseer el conocimiento y la capacidad para cuantificar los impactos medio ambientales que determinada empresa puede generar sobre la naturaleza, y no sólo registrar los beneficios económicos al corte de determinado periodo, siendo estos impactos parte de la realidad económica de una organización y que esta no vea al cuidado del medio ambiente como una pérdida de rentabilidad en los negocios, ya que ellos pasan a un segundo plano cuando la salud y seguridad de la sociedad se ve amenazada.

El ambiente es de interés para el Contador Público, esto no significa que al salir de pregrado va a egresar experto en materia de contabilidad ambiental, sin embargo si requiere tener los conocimientos básicos, a causa de que la amplitud y escala del negocio mantiene relación con el ambiente, ya más adelante es de interés del profesional especializarse en esta materia. Es importante que los Contadores se involucren tempranamente en la parte ambiental de una empresa, y no por el contrario que piense que esto no está relacionado con su campo laboral. De igual forma pueden servir de impulso a las empresas, para adquirir y desarrollar distintas políticas ambientales, que sean innovadoras y por lo tanto se mantengan constantemente actualizados a los distintos cambios que se puedan plantear.

La ausencia de establecimiento de normas, tanto en planes nacionales como municipales, es otro de los obstáculos, por lo es de carácter urgente emprender acciones correctivas en la práctica para mantener el desarrollo sustentable. La base fundamental es la planificación, de ella depende el buen manejo de las funciones y responsabilidades, se debe tomar en cuenta estos aspectos ambientales para la formación de profesionales de la Contaduría Pública y así poder contar con expertos disponibles en materia de contabilidad ambiental. La ausencia de estos expertos

limita la aplicación de soluciones a los problemas medio ambientales que se puedan generar en cualquier empresa u organización.

Para promover una conciencia sobre el daño ecológico que pueden estar generando las empresas, es necesario rescatar los valores del cuidado y prevención del ambiente dentro de la sociedad empezando desde el núcleo familiar hasta las diversas organizaciones de carácter mundial, lo importante no es solo subsistir sino también tener calidad de vida para las generaciones presentes y futuras. Adquirir una cultura ambiental no es para nada un proceso difícil y los cambios que hay que hacer son aún más simples, todo va a depender de la forma de pensar, de sentir y de actuar de las personas con relación al ambiente, de ello va a estar en manos garantizar un mejor futuro para todos.

Al respecto Lindergaard, (2001), refiere que:

La industria constituye el eje esencial entre la población y el medio ambiente convirtiéndose en el principal elemento del cambio que está afectando a las bases de los recursos medio ambientales y del desarrollo, tanto en el sentido positivo como negativo. Es clara la responsabilidad social que supone para las empresas el desarrollo sostenible, ya que este constante proceso de poner bienes y servicios al alcance de los consumidores para satisfacer sus necesidades, se provoca muchas veces lesiones del medio ambiente, bien sea por el tipo de recursos utilizados, por los procesos empleados o los productos finales obtenidos. (p. 20)

Esto quiere decir que las organizaciones productoras de bienes y servicios que pudieran afectar a través de sus procesos productivos al ambiente por la explotación de los recursos naturales deben tener una conciencia de responsabilidad para el cuidado y protección del medio ambiente, ya que las consecuencias de estas explotaciones las sufre la sociedad a la que pertenecen estas, desmejorando su calidad

de vida y comprometiendo el futuro de las generaciones siguientes a que no puedan disponer de estos recursos.

Debido a lo antes mencionado ha surgido la motivación a nivel internacional de implementar normas y leyes que permitan reducir el daño ambiental por ser esta una situación que afecta a la comunidad, sumándose a esta labor la organización de Naciones Unidas (ONU) por medio de la Organización Internacional de Estandarización por sus siglas en inglés (ISO) y la publicación y emisión de la norma ISO 14000 referente a materia ambiental y responsabilidad social de carácter voluntario, ya que no se exige su adopción.

Dentro de las instituciones interesadas en la publicación de normas en materia de contabilidad ambiental se encuentra el International Accounting Standards Board por sus siglas en inglés (IASB), este instituto se crea en abril del 2001 y sustituye al International Accounting Standards Committee (IASC), este ha emitido normas internacionales como las NIC 36, 37 y 38, que abordan de manera indirecta el tratamiento contable que las empresas pudieran hacer en relación a sus activos y provisiones que deban hacer por posibles daños ecológicos que generen.

Cabe destacar que Venezuela cuenta con la Ley Orgánica del Ambiente y su Reglamento, la Ley Penal del Ambiente, Ley de Protección a la Fauna Silvestre, Reglamento de la Ley de Protección a la Fauna Silvestre, Ley Forestal de Suelos y de Aguas, Reglamento Parcial de la Ley Forestal de Suelos y de Aguas, Ley sobre Sustancias, Materiales y Desechos Peligrosos, Ley de Residuos y Desechos Sólidos y la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en sus artículos 127, 128 y 129.

Formulación del Problema

De lo antes expuesto, el presente trabajo de investigación centra su interés en analizar las normas existentes a nivel internacional sobre contabilidad ambiental y la necesidad de adoptarlas en Venezuela por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y de esta forma dar a conocer las recomendaciones y tratamientos contables que pudieran realizar en el desenvolvimiento de dicha profesión.

¿Qué normas internacionales existentes sobre contabilidad ambiental pudieran ser adoptadas por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela?

Objetivo General:

Establecer la necesidad de adoptar en Venezuela normas de contabilidad ambiental existentes a nivel internacional por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, para dar a conocer las recomendaciones y tratamientos contables que pudieran realizar en el desenvolvimiento de dicha profesión.

Objetivos Específicos:

- Analizar las normas o informes internacionales que existen en materia de Contabilidad Ambiental.
- Señalar las normas o informes internacionales en materia de Contabilidad Ambiental que se puedan adoptar en Venezuela.

Justificación

La Contaduría es una disciplina que recopila y transmite conocimientos para la toma de decisiones a través de instrumentos y técnicas que se aplican a los estados financieros y demás datos contables, es por esto que la sociedad percibe a los profesionales de la Contaduría Pública como personas numéricas sin ninguna relación al cuidado y protección del medio ambiente, por esta razón es necesario contribuir a una conciencia ecológica que permita actuar a favor del ambiente y de esta manera contar con profesionales comprometidos con el buen desempeño de su profesión y conscientes de las contribuciones y recomendaciones que pudieran hacer por el bienestar del ambiente.

La promoción de normas o informes sobre contabilidad ambiental es importante ya que es un tema que ha ido tomando relevancia con el despertar de la conciencia ciudadana sobre el cuidado del planeta, sabiendo que los recursos que otorga la naturaleza no son infinitos, es necesario que el profesional de la Contaduría Pública tenga conocimientos para, cuantificar y registrar los posibles efectos positivos o negativos que las organizaciones generen sobre el ambiente debido a que es un beneficio para la sociedad, siendo esta última la que siente y vive estos efectos.

El que una sociedad cuente con organizaciones comprometidas con el desarrollo sustentable y que tomen en cuenta en sus planes y objetivos propuestos el costo-beneficio que puedan tener en el desarrollo de sus actividades sobre el medio ambiente, resulta un beneficio que permite contar con espacios saludables en los que se pueden desenvolverse libremente. Para ello es importante la publicación de normas que permitan a las organizaciones generar tal compromiso.

Las presiones por normas, lineamientos, leyes, es lo que va a motivar a que las empresas de cualquier tamaño desde la más grande hasta la más pequeña, adquieran los conocimientos pertinentes sobre la problemática originada al medio ambiente y de esta forma van a desarrollar una conciencia ecológica y se harán responsables por los

daños y perturbaciones al medio ambiente generados por sus actividades económicas, cuyas actividades lo que hacen es sacrificar al ambiente, para buscar incrementar y optimizar los beneficios.

Hay que tener en cuenta que la mayoría de las empresas grandes, como las transnacionales ya tienen conocimientos sobre este tema de estudio incluyendo sus parámetros y leyes ya que ellas dependen de la casa matriz la cual se encuentra en el exterior, sin embargo esto no quiere decir que estén libres de cometer errores, pero si cuentan con un mayor control; mientras que las pequeñas y medianas empresas necesitan atención y rigurosidad con el tema ambiental, ya que ocupan un gran porcentaje de las organizaciones empresariales del país.

La sociedad les exige de manera abrupta a las empresas la producción para poder satisfacer sus necesidades, el hecho de que exista una demanda de índices elevados, puede llegar a superar la capacidad con la que empresa cuenta, es tanta la preocupación de producir, de satisfacer necesidades a la comunidad e indiscutiblemente de incrementar su riqueza que las empresas olvidan que deben disminuir el uso de recursos y la producción de todo tipo de desechos, esto no solo para ayudar a la conservación del medio ambiente sino que también les ayudara a mejorar su imagen corporativa.

Lo ideal sería combinar los objetivos de proteger y conservar el medio ambiente, con los objetivos de la evolución y crecimiento económico, unificarlos y así lograr un desarrollo positivo en ambas partes, así como el ser humano tiene la capacidad de crear y hacer la vida humana más fácil con tecnología avanzada, también cuenta con la capacidad de crear estrategias y procedimientos las cuales seguirán favoreciendo a la productividad y crecimiento económico pero sin destruir el entorno que los rodea, es decir el medio ambiente. Cuando las estrategias ambientales que son llevadas a cabo empiezan a ser esenciales para incrementar valor a la

empresa, se hace necesario emplear instrumentos para medir, cuantificar, analizar y comunicar

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

En los últimos años se ha hecho énfasis sobre el potencial impacto generado al ambiente producido por el incremento de las actividades económicas. Debido al rápido crecimiento demográfico aumentan las necesidades del ser humano lo cual implica el uso desmedido de los recursos naturales, la idea es aportar soluciones a través de acciones e instrumentos y de esta forma mantener la calidad de vida humana y su bienestar sin frenar este proceso.

Para la elaboración de este capítulo se desarrollan conceptos básicos de desarrollo sostenible, desarrollo sustentable, contabilidad ambiental, sistemas de gestión ambiental y auditorías ambientales a través citas bibliográficas, además del desarrollo y análisis de normas internacionales referentes a la contabilidad ambiental y las distintas bases legales aplicadas en Venezuela.

Chirinos, Alira; Rodríguez, Guillermo; Urdaneta, Mary; “Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela, Actualidad Contable FACES Año 15 N° 25, Julio - Diciembre

2012. Mérida. Venezuela (41-68)”. Este artículo científico planteó como objetivo, analizar las normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela. 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.

Este artículo científico sirvió de apoyo y fuente importante para el desarrollo de la investigación, ya que permite conocer cuál es la situación acerca de las normas Internacionales en materia de contabilidad ambiental en Venezuela y si están son aplicadas o difundidas. Resaltando que dicho trabajo muestra que en Venezuela solo se aplica lo referente a las NIIF que tratan de manera indirecta como pueden ser llevados los activos y provisiones medioambientales.

Este artículo científico se relaciona a la investigación debido a que sienta una base acerca de lo que se pueda estar aplicando en materia de normas internacionales de contabilidad ambiental en Venezuela, sirviendo de referencia y guía sobre si estas son usadas o difundidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela siendo este el encargado de la adopción de normas internacionales de contabilidad para su aplicación en Venezuela, considerando que el objetivo de la investigación es el de proponer la adopción de normas internacionales en materia de contabilidad ambiental.

Fernández, Yesenia; Urbano, María; Yrausquin Wolfmarys; “Programa de Auditoría Ambiental como Herramienta para el Control de los Pasivos Ambientales y su Revelación en los Estados Financieros. C.E. Global, C.A, Sucursal Guacara, Venezuela (Mayo 2011)”. Este trabajo de grado planteó como objetivo, la incorporación de un programa de auditoría ambiental como herramienta para el control de los pasivos ambientales y su revelación en los estados financieros en C.E. Global, C.A, Sucursal Guácará, Venezuela. Obteniendo como conclusión que la auditoría ambiental es un instrumento de gestión que evalúa el buen funcionamiento de la organización, con el fin de conocer el grado de cumplimiento de la legislación ambiental, permitiendo identificar, evaluar, corregir y controlar los riesgos y deterioros ambientales. Se observó que la organización no posee un departamento especializado en auditoría interna ambiental, ni contrata servicios especializados que determinen de forma eficiente las deficiencias en materia ambiental, por lo que se recomienda establecer una estructura que contemple un sistema de gestión ambiental adecuado al proceso de la empresa.

Este trabajo de grado se relaciona con la investigación debido a que fomenta la aplicación de programas de auditoría ambiental para el manejo de pasivos referentes al ambiente, siendo la auditoría ambiental uno de los puntos a tratar en la investigación permite conocer si las empresas aplican a sus sistemas contables programas especializados de auditoría que le permitan obtener información acerca de cuáles son los pasivos ambientales que se presentan en el desenvolvimiento de sus actividades y cuáles pueden ser las medidas para reducir estos pasivos.

De La Rosa, Maria; “La Base Teórica de la Contabilidad para asuntos Medio Ambientales, INCEPTUM, Vol. V, No. 5. Julio - Diciembre, 2008, (pp. 175-195). Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México”. Este artículo científico planteó como objetivo, una reflexión teórica del estado actual de la teoría contable medioambiental y su pertinencia con la normatividad contable y el

ejercicio profesional en México. Obteniendo como resultado dos situaciones: la falta de apropiación y desconocimiento de los conceptos de registro medioambiental; y la disparidad de evolución de esta disciplina entre los países. En el caso de México, su sistema contable obedece a una adaptación de la teoría contable norteamericana modelo continental. Cuyas características son: un plan de cuentas a la organización y sus actividades primarias, el uso de tecnología para el registro y el manejo técnico especializado. Dentro del cual el registro de asuntos del medio ambiente están fuera de contexto.

Este artículo científico sirve de apoyo ya que permite conocer a nivel teórico cuál es la importancia de este tema en México, destacando que no existen definiciones apropiadas relacionadas al tema y el desconocimiento de conceptos en cuanto a registros medioambientales, resaltando que existe una similitud en cuanto a Venezuela ya que se cuenta con información pero que ésta no permite tratar de manera directa cuáles podrían ser las recomendaciones que se pudieran presentar a las empresas para que éstas muestren de manera contable los impactos de sus procesos productivos.

Armas, Eliana; Torrealba, Rixio; “Áreas Contables que deben considerarse en la Contabilidad Ambiental y su importancia en el enfoque del desarrollo sustentable. Caso: BRIDGESTONE FIRESTONE VENEZOLANA, C.A. (Agosto 2007). Este trabajo de grado planteo como objetivo, analizar las áreas contables que permiten la clasificación, registro y control de las operaciones ambientales de la empresa Bridgestone Firestone Venezolana C.A. Obteniendo como conclusión que la empresa objeto de estudio cumple con las normativas legales vigentes en materia ambiental y realiza un control adecuado de sus operaciones ambientales, es importante destacar que no las clasifica y registra de manera separada del resto de sus operaciones industriales de forma tal que se incorpore la variable ambiente adecuadamente en la información financiera de la empresa.

El trabajo de grado se relaciona con la investigación debido a que trata cuales son teorías acerca de la contabilidad ambiental y si estas son utilizadas por la empresa bajo estudio, destacando que esta aplica estas teorías y normas a su contabilidad mostrando así información financiera que incluya aquellos hechos que de una u otra forma afectan al medio ambiente, lo que puede considerarse que esta información financiera es de utilidad para la alta gerencia a la hora de la toma de decisiones que esta pudiera realizar.

Chávez, Rebeca; Sánchez, Neiran; “Modelo Programático en contabilidad ambiental dirigido a la formación de futuros Contadores Públicos en el contexto del desarrollo sustentable. (Marzo 2004)”. Este trabajo de grado planteó como objetivo Proponer un modelo programático para la formación de futuros Contadores Públicos en materia de contabilidad ambiental en el contexto del desarrollo sustentable. Obteniendo como conclusión que en Venezuela la formación contable-ambiental está poco difundida, lo que generó la estructura y contenido de un modelo programático que es aplicable a nivel de educación superior y que representa un avance al momento de asumir los retos que implica el proceso de reverdecimiento de las economías del mundo. Este modelo abarcó la temática ambiental, con el fin de formar profesionales que contribuyan con la implementación, aplicación y seguimiento de leyes, normas y procedimientos de orden ambiental actualizados.

Este trabajo de grado se relaciona con la investigación ya que aporta la base sobre la cual se debe partir para la formulación y aplicación de normas sobre la Contabilidad Ambiental, ya que ante todo se debe contar con profesionales que posean conocimientos técnicos acordes, ya que sin estos se dificultaría la promoción y aplicación de estas normas, contar con profesionales capaces realizar análisis y recomendaciones a las empresas en materia contable-ambiental es la base

fundamental para que dichas normas prosperen y faciliten así el trabajo el Contador Público.

Gómez, Mary en su Trabajo de Grado de Maestría en Ciencias Contables titulado “La Contabilidad Ambiental. Su impacto en la información financiera para determinar su incidencia en la toma de decisiones” (2004). Hace un importante comentario de la situación ambiental: el acelerado crecimiento de la población, los altos niveles de pobreza, el desempleo, el subdesarrollo son evidencia de una realidad que está obligando a las empresas a incrementar su producción para satisfacer la creciente demanda de bienes y servicio con el consecuente incremento en su capacidad de producción, lo que conlleva a un mayor uso de los recursos naturales generando un alto volumen de desechos contaminantes que han de desembocar en el medio ambiente, con lo cual se genera un proceso de contaminación que va a una velocidad superior a la renovación del ambiente y muy por encima de la capacidad autolimpiante que tiene la naturaleza.

Es por ello que las empresas deben asumir la responsabilidad de todas aquellas acciones que realizan y que generan un impacto negativo en el ambiente y reflejarlo en sus estados financieros, para de esta forma tener información real, confiable a la hora de tomar decisiones. El incremento de la producción proporciona un beneficio para el desarrollo económico, sin embargo es desfavorable para el ambiente, considerando que el ser humano a lo largo de los años ha mantenido la cultura que los recursos naturales son bienes gratuitos e ilimitados sin tomar en cuenta el daño que se les hace ni las consecuencias futuras.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo en el “Informe del Grupo de trabajo Intergubernamental de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes” (1998), menciona que la divulgación de la información relativa a los costos y pasivos ambientales es

importante para aclarar o explicar mejor las partidas incluidas en el Balance o en las cuentas de Resultados. Esta información puede incluirse en esos Estados Financieros, en las notas anexas a esos Estados, o en algunos casos, en una sección del informe distinta de los Estados Financieros. Para decidir si alguna información o un conjunto de informaciones, debe divulgarse es preciso examinar si la información es importante. Para ello no solo debe tenerse en cuenta la importancia cuantitativa sino también la importancia cualitativa del tipo de información.

Lo que significa que el Contador Público siempre debe tener en cuenta el principio de materialidad a la hora de analizar la evidencia obtenida de la situación financiera, pero lo relacionado a nuestro campo de trabajo es la Contabilidad Ambiental, por lo que podemos observar la revelación o divulgación de información ambiental es importante para tomar decisiones, así como también para que terceros puedan conocer y entender mejor la información ambiental expuesta en los Estados Financieros.

Bases Teóricas

Antes de abordar las normas e informes que existen y se han publicado a nivel internacional sobre la Contabilidad Ambiental es necesario conocer como ha sido la evolución de esta área y sus conceptos relacionados, sin necesidad de hacer un profundo análisis sino con la intención de aclarar en cuanto a este tipo de normas e informes cual ha sido su origen y la importancia de estos.

Desarrollo Sostenible

En el Informe Brundtland (1987), de la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo de las Naciones Unidas es donde se da a conocer y definir

el concepto de lo que es desarrollo sostenible. Quedando definido de la siguiente manera:

El desarrollo sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Encierra en sí dos conceptos fundamentales:

El concepto de “necesidades”, en particular las necesidades esenciales de los pobres, a las que se debería otorgar prioridad preponderante;

La idea de “limitaciones” impuestas por el estado de la tecnología y la organización social entre la capacidad del medio ambiente para satisfacer las necesidades presentes y futuras (Nuestro futuro común, p. 67).

El desarrollo sostenible tiene tres aspectos fundamentales: el bienestar humano, (lo cual abarca la salud educación, vivienda, protección y seguridad), el bienestar ecológico (cuidar y proteger el suelo, aire, agua, fauna), y por último pero no menos importante la vinculación de la sociedad con el marco legal (igualdad, distribución de la riqueza, avance económico, producción), estos aspectos se entrelazan entre sí para mantener un desarrollo y crecimiento equilibrado en determinado entorno.

Desarrollo Sustentable

Al respecto CEPAL (2001):

El Desarrollo Sustentable implica tres ópticas: ecológica (desarrollo compatible con el mantenimiento de los procesos ecológicos, la diversidad biológica y los recursos biológicos); social y cultural (desarrollo que aumenta el control de los hombres sobre sus vidas, compatible con la cultura y los valores de las personas afectadas, mantiene y fortalece la

identidad comunitaria); y económica (desarrollo económicamente eficiente, los recursos son gestionados para su conservación). (pág. 256).

Lo que quiere decir es que el desarrollo sustentable es un proceso de crecimiento cuyo objetivo principal es el cuidado y prevención del medio ambiente, el desgaste y abuso que el ser humano ha generado sobre el mismo a través del crecimiento económico, tecnológico y social es lo que ha dado apertura a este concepto novedoso que considera al ser humano competente para crear nuevos métodos de subsistencia que no se basen en el deterioro del medio ambiente, pero que esto tampoco implique atrasos en el desarrollo y crecimiento de la población, lo ideal es obtener un equilibrio de ambas partes para que lo que suceda en el presente sea un hecho previendo que sus actos no comprometan el futuro de las próximas generaciones.

Al respecto Reed, D. (2000) señala:

El Desarrollo Sustentable abarca tres componentes básicos: económico (señala que las sociedades se encaminen por sendas de crecimiento económico, que generen un verdadero aumento del ingreso y no apliquen políticas a corto plazo que conduzcan al empobrecimiento a largo plazo); social (presupone que la equidad y una comprensión de la interdependencia de las comunidades humanas son requisitos básicos para una calidad de vida aceptable, que, es el principal objetivo del desarrollo); y ambiental (se fundamenta en el mantenimiento de la integridad, y por lo tanto, de la productividad a largo plazo de los sistemas que mantienen la infraestructura ambiental, y por extensión, la vida en el planeta); los cuales constituyen sus fundamentos o pilares sobre los que descansa este desarrollo. (pág. 49-50)

Estos fundamentos deben coexistir para que se logre un adecuado desarrollo de la sociedad, para esto deben existir normas y leyes que permitan el cumplimiento

de estos y, el compromiso tanto de los gobiernos como de la población en general es de suma importancia para que se logre.

Contabilidad Ambiental

La contabilidad ambiental es una herramienta que permite la cuantificación y el análisis de los impactos ambientales que los procesos productivos de las organizaciones generan, permitiendo la toma de decisiones para la detección y corrección de este tipo de impactos.

Para Gray (1999), la contabilidad ambiental es:

- Reconocimiento y búsqueda para mitigar los efectos ambientales negativos de la práctica contable tradicional;
- Identificación separada de los costos e ingresos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables tradicionales;
- Dar pasos activos para establecer iniciativas en orden a aminorar los efectos ambientales existentes en la práctica contable tradicional;
- Idear nuevas formas de sistemas contables, sistemas de información y sistemas de control, financieros y no-financieros, para fomentar decisiones administrativas ambientalmente más benignas;
- Desarrollar nuevas formas de medición de desempeño, información y valoración para propósitos tanto internos como externos;
- Identificar, examinar y buscar para rectificar áreas en las cuales estén en conflicto los criterios convencionales (financieros) y los criterios ambientales;
- Experimentar maneras mediante las cuales la sostenibilidad pueda valorarse e incorporarse en la ortodoxia organizacional. (Pág. 13)

De acuerdo a esto la contabilidad ambiental busca brindar información sobre cuáles son las medidas que se podrían tomar para que los efectos que se generen al ambiente por parte de las organizaciones se minimicen o en el mejor de los casos no se produzcan, esto a través de los principios y normas contables que han comenzado a tener mayor relevancia sobre dicho tema, debido a que la contabilidad posee principios ya establecidos, la contabilidad ambiental ha tenido un lento camino de desarrollo debido a la dificultad para adaptarse a estos, generando en muchos casos discusiones y polémicas de si estas podrían adoptarse de manera general.

Segùn Ludevid (2001), existen tres momentos que definen el proceso de contabilidad ambiental, los cuales son:

La medida: consiste en la obtención de datos relevantes; para ello es preciso, haber definido antes las áreas de influencia ambiental y los indicadores a utilizar para obtener la información adecuada de cada aspecto relevante dentro de cada área.

La evaluación: consiste en el análisis y conversión de los datos en la información útil para la toma de decisión, así como en la valoración y ponderación de esta información.

La comunicación: consiste en la transmisión de información sobre la actuación ambiental de la empresa, a todos los participantes externos e internos que así lo requieran. (p.8)

Con esto se trata de delinear lo que se debe hacer para contar con un adecuado sistema de información contable medioambiental que le permita a las empresas la toma de decisiones basadas en la recolección de datos, una vez que está a establecido las pautas de lo que espera lograr en cuanto a la actuación de esta frente a los efectos de sus procesos productivos al ambiente.

Sistemas de Gestión Ambiental (S.G.A)

Los sistemas de gestión ambiental han venido cobrando importancia conforme se ha tomado conciencia de que los recursos del planeta no son infinitos y que estos no deben ser explotados de manera indiscriminada por el ser humano, estos se crean con la finalidad de que las empresas cuenten con información que les permita planificar y ejecutar medidas para la reducción de sus impactos ambientales.

Para Gayoso, Jorge (1999) en cuanto al tema:

“Un sistema de gestión ambiental (SGA), es un ciclo continuo de planificación, implementación y revisión de las actividades que realiza una empresa, de manera de mejorar su desempeño ambiental, con el objeto de perfeccionar la realización de las actividades de la empresa que eventualmente signifiquen un impacto negativo al medioambiente, con el fin de minimizarlos”(pág. 4)

Para Gayoso (1999: 6-7), los componentes de este sistema de gestión ambiental son los siguientes:

Compromiso y política ambiental; en la cual exista una declaración del compromiso ambiental de la organización, definiendo su política ambiental.

Revisión ambiental preliminar; la cual permita conocer el estado inicial del desempeño ambiental de la empresa.

Planificación de la política ambiental; se deben identificar las fuentes de impacto ambiental, contexto normativo, objetos y metas ambientales de la empresa, planificación de cómo llevar a cabo la política ambiental a través de un programa. (Pág. 6-7)

Estos permiten que se desarrollen sistemas de gestión ambiental adecuados a la situación específica de cada empresa teniendo en cuenta la realidad del entorno en que se desenvuelva y cuál es su verdadero compromiso con el cuidado del ambiente.

Auditoría Ambiental

Epstein Marc (2000), establece que:

“La auditoría ha sido definida como un proceso sistemático de obtención y evaluación objetiva de evidencia, relacionada con aserciones verificables sobre actividades y eventos, para determinar el grado de correspondencia entre la aserción y el criterio establecido para comunicar entonces los resultados del proceso a los usuarios interesados” (p. 92)

Una auditoría es para comparar y evaluar lo que se está haciendo en una organización con lo que en realidad se debe hacer, es decir supervisar si se están cumpliendo todas aquellas normas establecidas legalmente y aquellas implementadas de forma interna por la organización para determinar si el trabajo realizado se ha hecho en forma adecuada. El objetivo principal es complementar ambas normas y así obtener un equilibrio, el cual brindara resultados eficaces y eficientes en el desarrollo y crecimiento de una entidad así como también en la gestión y trabajo en equipo de la misma.

Las auditorías ambientales tienen como objetivo cuantificar todos aquellos logros, al igual que la posición ambiental que tenga determina organización, con el fin de analizar su desempeño y precisar si se están cumpliendo las normas establecidas. De igual formas se puede definir si los indicadores son los adecuados o si requiere de alguna modificación para mejorarlos.

A continuación se presenta un pequeño análisis que demuestra la importancia de comunicar a los usuarios tanto internos como externos de una empresa información y conocimiento ambiental:

Los Trabajadores: para tener la seguridad de que a la hora de cualquier riesgo ambiental o de salud se gestionará eficazmente y así comprobar la responsabilidad de su patrono, de igual forma conocer cómo afectan las actuaciones ambientales a sus empleos y lugares de trabajo.

Vecinos y Comunidad Local: conocer como las actividades de la empresa afectan el aire, agua, suelos, entre otros, y los programas y planes que tienen para afrontar esos impactos ambientales.

Clientes: conocer todos los impactos ambientales que generan los productos o servicios que ellos adquieren, y comparar su actuación con proveedores alternativos.

Proveedores: conocer si el cliente tiene requisitos previos antes de la compra, y comprender y conocer la gestión ambiental de la empresa.

Entes Reguladores, Financieros, aseguradores, inversores y accionistas: conocer actuación ambiental de la empresa, asegurar el cumplimiento de la legislación ambiental y evaluar riesgos para la toma de decisiones.

Organizaciones Ecológicas: conocer el impacto de las acciones de la empresa en el ambiente, obtener evidencia de campañas de sensibilización y educación ambiental y tener bases al momento de poner posibles denuncias.

Normas Internacionales de Contabilidad Ambiental

Entre las normas e informes emitidos o publicados a nivel internacional se encuentran los siguientes:

España

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), publico en 1996 el “Documento 13” siendo este uno de los principios de contabilidad de gestión emanados por este instituto, este documento trata únicamente sobre la Contabilidad de Gestión Medioambiental siendo su objetivo sensibilizar a los directores empresariales, sobre la importancia de este tema, ofreciendo pautas metodológicas y de cuantificación que se puedan aplicar.

De manera específica en este documento se habla acerca de: impacto medioambiental en la contabilidad; objetivos de la contabilidad de gestión medioambiental; el costo medioambiental, su clasificación y su comportamiento; las diferencias entre los gastos y costos medioambientales; y por último el proceso de asignación e implementación de los costos medioambientales.

En resumen este documento trata sobre la formulación de un sistema interno de información contable que ayude a las empresas, a conocer de forma clara su situación desde el punto de vista medioambiental, considerando que dicha información puede otorgar un valor estratégico a la empresa. En Venezuela la promulgación de este tipo de información generaría un beneficio importante, ya que hay mucho desconocimiento sobre este tema a nivel general, tanto para los empresarios como para los Contadores Públicos.

Una estrategia ideal para Venezuela es este tipo de asociaciones que despierten interés en la colectividad, para así empezar a abordar el tema ambiental y de esta forma se vayan adaptando a una nueva cultura organizacional, son muy pocos los Contadores Públicos dedicados a esta rama, quizá por creer que tienen un campo reducido, sin embargo al momento en que las empresas se pongan a tono con normativas ambientales, el campo de trabajo se extenderá considerablemente en esta materia.

Así mismo otro de los institutos que ha publicado normas al respecto es el **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)** publicando en el 2002 la Resolución ICAC 25-03-2002. Reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales. Este instituto tiene como funciones:

- Realizar trabajos técnicos y propuestas del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Unión Europea, a las leyes y la aprobación de los planes específicos adaptados a los distintos sectores de la actividad económica.

- La aprobación, mediante resoluciones de normas de obligado cumplimiento, relativas al desarrollo del Plan General de Contabilidad, las adaptaciones sectoriales del mismo y la elaboración de las cuentas anuales que se estimen convenientes para la aplicación de dichas normas.

- La actualización y perfeccionamiento de la planificación contable y proponer al Ministro de Economía y Hacienda las modificaciones normativas necesarias.

- La elaboración de normas técnicas de auditoría.

- El control de la actividad de auditoría de cuentas y el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

- la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

- Administración del Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

A continuación se detallan los aspectos que abarca dicha resolución:

a) Responsabilidades de Naturaleza Medioambiental

Se consideran responsabilidades aquellas obligaciones presentes que se liquidaran a largo plazo, generadas por las actuaciones para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente. Aclara que en cuanto a obligaciones se refiere esta, estará determinado por una disposición legal o contractual, o cuando se genera una obligación implícita o tácita, la cual nace con la expectativa creada por la entidad frente a terceros sobre la defensa del medio ambiente.

b) Definición de Actividad Medioambiental

En esta se considera cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente generados por la empresa, siendo el medio ambiente el entorno físico natural incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no naturales, tales como los combustibles y los minerales.

c) Gastos de Naturaleza Medioambiental

Estos son los montos devengados de las actividades medioambientales que se hayan realizado o por hacer, estos se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se deben incluir a la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente, si su monto es material se deberá crear una partida específica con la denominación “Gastos Medioambientales”. Si durante una operación se incurre en gastos que, en parte, poseen naturaleza medioambiental, estos se reconocerán separadamente siempre que sean significativos.

Aclara que se denominara a Gastos Extraordinarios aquellos que se generen como consecuencia de hechos ocurridos fuera de la actividad principal de la empresa y que estos no se generen con frecuencia, por ejemplo, las multas, las sanciones y compensaciones a terceros por daños medioambiental causados. Establece que no se consideran gastos extraordinarios aquellos en los cuales se deba realizar una actividad medioambiental en el presente o en el futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, salvo aquellos por corrección de un error contable de ejercicios anteriores.

d) Activos de Naturaleza Medioambiental

Son los elementos que se incorporen a la empresa con el objetivo de utilizarlos durante un largo periodo de tiempo en sus actividades, con la finalidad de minimizar los impactos medioambientales o para la protección y mejora del medio ambiente.

e) Provisiones y Contingencias de Naturaleza Medioambiental

Se hará el registro de una provisión de este tipo, si se originan gastos que ya sea en el mismo ejercicio o en anteriores, se identifiquen claramente como de naturaleza medioambiental y que a la fecha de cierre del ejercicio sean probables, pero que no se pueda determinar su monto con exactitud. La estimación se hará con base a la información disponible y esta se realizara teniendo en cuenta las siguientes condiciones: la estimación deberá ser revisada en ejercicios posteriores en función de

nueva información obtenida; cuando su monto sea significativo se deberá considerar el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión; la incertidumbre para la determinación del monto de la provisión no justificara su falta de reconocimiento.

f) Obligaciones a Largo Plazo de Reparación del Medio Ambiente

Aquellas actividades realizadas con la intención de descontaminar y restaurar lugares contaminados, requerirá de la creación de una provisión hasta el momento en que la empresa tenga que realizar dicha obligación.

Cuando la utilización de un activo genere daños al ambiente y estos se esperan reparar al final de la vida útil del activo, se deberá registrar una provisión en cada ejercicio en que se utilizó este activo, correspondiente a la parte proporcional utilizada en el ejercicio y resultante del monto de la estimación para reparar el daño producido.

Se puede hacer un resumen destacando que la principal meta de este instituto es que se debe informar sobre aquellas cuentas relacionadas con el medio ambiente, también aclara cual es el origen de lo que denominan obligaciones medioambientales y que estas generan una responsabilidad de naturaleza medioambiental; define los conceptos de medio ambiente así como también lo que son gastos, activos, provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental y las obligaciones a largo plazo en reparación del medio ambiente, a su vez da un marco de cuentas que si bien aclara que su denominación no es obligatoria sirve de base para el registro de las operaciones surgidas de efectos ambientales.

Un aspecto importante de este instituto y que llama mucho la atención es su constante actualización y preocupación para la elaboración de normas y cuentas en

materia ambiental. Para Venezuela un instituto con estas características, o por lo menos la aplicación de ciertas normas con términos bien definidos y estructurados, de cuentas ambientales en los estados financieros donde se reflejan los gastos (referidos a la protección ambiental), los activos (donde se registra la existencia y cambios de los recursos naturales), y las provisiones (para prevenir o reparar daños ambientales, las cuales en ciertas situaciones pueden ser casos extremos), les permitiría mostrar la información financiera y llevar un control de los recursos naturales, cabe destacar que Venezuela es un país que cuenta con una gran variedad de los mismos.

Naciones Unidas

En el 2003 **La Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y el Banco Mundial** publicaron un manual denominado “Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada” (SCEAI-2003), este trata sobre los diferentes enfoques contables que organizaciones nacionales e internacionales deseen utilizar en cuentas medio ambientales que muestren sus requerimientos de información.

En este se desarrolla una serie de temas, algunos de los cuales están aún sujetos a discusión, el manual presenta conceptos y definiciones que podrían proporcionar el fundamento para la creación de norma,s y presenta consejos de como recoger las cuentas medio ambientales y desarrollar el análisis basado en las mismas. Cabe destacar que este manual ha tenido una serie de actualizaciones que tratan de especializarlo en áreas específicas como lo son el Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada de Recursos Pesqueros (SCEAIP), Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada de Recursos Energéticos (SCEAI-E), Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada de Recursos Hídricos (SCEAIRH).

Es considerado como una cuenta satélite y en el operan cuatro grupos:

1) Cuentas de Flujos Físicos

En esta se valoran los inventarios y la circulación física dentro de él y entre las esferas económicas y ambientales, a su vez esta se subdivide en tres flujos:

a) Flujos dentro de la economía: en este se identifican las actividades que utilizan materias primas, energía, tierra y recursos humanos para la producción de bienes y servicios.

b) Flujos dentro del medio ambiente: en este solo serán considerados los concernientes al ambiente que ocurren dentro de un territorio nacional, por ejemplo, el transporte de cursos de aguas o corrientes de aire.

c) Flujos entre la economía y el medio ambiente: este mide la interacción entre la economía y el ambiente para determinar cuáles están conectados.

Cabe destacar que dentro de estas cuentas de flujos físicos se encuentran a demás: las cuentas de flujo de productos, de recursos naturales, de insumos ecosistemicos y de residuos.

2) Cuentas presentadas en forma Matricial

Dentro de estas se encuentran las tablas de oferta y utilización en términos físicos y monetarios, por ejemplo, la utilización de recursos naturales.

3) Cuentas de gastos de Protección Ambiental

Para la realización de este tipo de cuentas se debe tener presente los siguientes objetivos: identificar actividades de interés, identificar a los productores, identificar

las actividades suplementarias, identificar los productos de interés y los usuarios de productos.

4) Cuentas de Activos

En esta la atención se centra en el uso de los recursos naturales con la finalidad de conocer si estos están disminuyendo o están siendo degradados, por ello se realiza la medición tanto al inicio como al final del periodo contable. Estos activos se pueden clasificar en: recursos naturales, tierra y aguas superficiales y, Ecosistemas.

Como se puede observar, ya no es excusa alegar que no se pone en práctica la contabilidad ambiental, por falta de ideas de cómo empezar a hacerlo, ya que existe un manual como este, el cual proporciona la ayuda y guía necesaria para dar origen a normas en materia ambiental y los respectivos consejos para su implementación y utilización a nivel nacional. Ya queda de parte del interés de los diferentes organismos e instituciones pertinente para desarrollar y promover este tipo de normas o directrices, en las cuales se encuentra de manera específica diferentes tipos de cuentas ambientales, pudiendo ser adaptadas por las empresas para que conozcan el impacto de sus actividades, permitiéndoles tomar decisiones preventivas y correctivas en el caso que sean negativas

La Conferencia de las Naciones Unidas, sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), publica en 2004 el “Manual para elaboradores y usuarios de indicadores de ecoeficiencia” en este se plantearon los siguientes puntos:

Si las empresas debían hacer informes de sostenibilidad por separado o en conjunto con sus informes anuales; se mencionó establecer un objetivo claro hacia que usuarios estarían dirigidos este tipo de informes; en esta se discutió que tipo de indicadores de ecoeficiencia debían utilizar las empresas y la importancia de estos;

entre los aspectos financieros de interés para los indicadores de ecoeficiencia figuran el valor agregado, los ingresos, los bienes y servicios adquiridos y la consolidación.

Entre los principios que deben seguir estos indicadores de acuerdo a la UNCTAD (2004) se encuentran:

- “a) *Universalidad*, para alcanzar un máximo de comparabilidad. En principio, los indicadores se deben aplicar a todas las empresas, con independencia del sector, tamaño o ubicación; el propósito es alcanzar un máximo de comparabilidad de la información comunicada.
- b) *Enfoque gradual*. Esto significa que los indicadores seleccionados deben referirse en primer lugar a cuestiones sobre las que la empresa tiene control y respecto de las cuales ya han reunido la información pertinente, o bien tiene acceso a ella.
- c) *Posibilidad de ser medidos de forma coherente*. Debe ser posible que los indicadores seleccionados sean reconocidos, medidos y presentados de forma coherente. Esto permite la comparación a lo largo del tiempo y entre las distintas entidades.
- d) *Orientados hacia las repercusiones y no hacia los procesos*. Los indicadores seleccionados deben ayudar a los usuarios de los informes de las empresas a identificar las esferas de la responsabilidad de las empresas que requieren atención, ya comprobar el grado en que la organización se ocupa de esas esferas. Las repercusiones sociales de las operaciones empresariales no se pueden evaluar únicamente sobre la base de los procesos y políticas de gestión adoptadas por las empresas en el contexto de la responsabilidad empresarial.
- e) *Informes nacionales y contribuciones positivas de las empresas al desarrollo*. Los indicadores deben ayudar a analizar las contribuciones positivas de las empresas al desarrollo económico y social del país en el que opera. Por este motivo, los indicadores se deben notificar de forma unificada a nivel nacional, de modo que resulten útiles a las partes interesadas en

determinado país y se puedan entender en el contexto de determinado país.”(pág. 11).

En resumen en este manual, se orienta en la forma de como incluir información sobre indicadores de ecoeficiencia, dentro de los marcos tradicionales de contabilidad y presentación de informes, destacando la importancia de estos y los usuarios de dichos informes. Venezuela no cuenta con indicadores de ecoeficiencia en forma legal, este manual presentado le serviría al país como un ejemplo a seguir, cabe destacar que los indicadores de ecoeficiencia son estrategias para el desarrollo sostenible de los sectores productivos.

Contar con este tipo de estrategias le permitiría al país mejorar el desempeño, tanto financiero como ecológico simultáneamente, además de crear en las empresas un apoyo y a su vez una preocupación sobre las actividades realizadas y su impacto en el ambiente, lo cual no debe ser visto como misericordia o una obligación con la sociedad, sino como un aspecto clave de competitividad y de desarrollo económico, lo que al mismo tiempo permite compensar las demandas presentes.

Estados Unidos

La Agencia de Protección Ambiental (EPA), cabe destacar que si bien esta institución no posee competencias sobre contabilidad ha mostrado su iniciativa en la publicación de un documento en 1996 llamado “Una introducción a la contabilidad ambiental como una herramienta de gestión empresarial: conceptos y términos clave”, en este documento se establecen la definición, alcance y clasificación de la contabilidad medioambiental y de cómo se puede emplear la contabilidad de gestión medioambiental para la asignación de costos, presupuesto de capital y diseño de productos o procesos.

Este documento describe los enfoques de valoración y herramientas para la estimación de los costos generados por los pasivos ambientales relacionados a decisiones de inversión y de negocios. Este documento se desarrolló con el apoyo de entidades especializadas y la consulta de individuos especialistas en el área de contabilidad ambiental.

Los siguientes enfoques para la valoración fueron desarrollados por La Agencia de Protección Ambiental (EPA):

- a) Técnicas Actuariales: análisis histórico de datos, costos, hechos o eventos que pueden originar pasivos ambientales.
- b) Criterio Profesional: son los juicios de expertos en ingeniería, científicos, abogados, etc.
- c) Estimación de Costos de Ingeniería: para restaurar o cumplir, a través de la identificación de los costos de las actividades necesarias para su ejecución.
- d) Técnicas de Decisión de Inversión: para la valoración de pasivos ambientales futuros.
- e) Modelamiento: complementación en caso de insuficiencia o no existencia de datos básicos.
- f) Técnicas d Escenarios: describe y afronta hechos futuros que originen pasivos ambientales.
- g) Métodos de Valoración: la variedad de reglas legales, técnicas y económicas para asignar valor económico.

En el documento se desarrollan más de 30 herramientas que se utilizan bajo uno o más enfoques ya mencionados. Dentro de estas destacan el grupo de Herramientas:

- Herramientas para daños a recursos naturales:

Son los daños cuantificados debido al perjuicio de vida salvaje, cierre de áreas recreativas, de los servicios perdidos y las acciones de restauración, entre los métodos que se utilizan para estimar este tipo de daño están: precio del mercado, apreciación, factor de ingreso, costo de viaje, precio histórico, valor unitario, valoración contingente.

La adopción de este documento en Venezuela proporciona una base sólida de lo que son los pasivos ambientales y cuáles pueden ser sus tratamientos contables desde su revelación hasta su registro, además establece como se puede emplear la contabilidad de gestión medioambiental para la asignación de costos, presupuesto de capital y el diseño tanto de procesos como de productos. Cabe destacar que la aceptación de la gestión ambiental en el país, le permite desarrollar un adecuado equilibrio entre la economía, crecimiento de la población y uso racional de los recursos naturales y conservación del ambiente.

La AccountAbility público en 2008 la Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008) esta surgió de un proceso que inicio en 1999 con la publicación de la norma marco AA1000, luego tuvo una actualización en el año 2003, esta norma tiene como objetivo proporcionar una base para ordenar los aspectos no financieros de la sostenibilidad con los informes financieros, en esta norma se evalúa y aporta acerca de los principios de AccountAbility de AA1000 y sobre la calidad de la información mostrada sobre el desempeño de sostenibilidad.

Dentro de los principios que se establecen en la AccountAbility tenemos:

1) Principio de Inclusividad:

Consiste en la aceptación por parte de la empresa de los impactos sobre el ambiente que genera, así como la colaboración a todos los niveles para alcanzar mejores resultados.

2) Principio de Relevancia:

Es determinar cuál es la importancia de una actividad para la empresa y de cómo esta influirá tanto en las decisiones, acciones y desempeño de la misma, esto involucra el análisis de información distinta a la financiera.

3) Principio de la Capacidad de Respuesta:

Es aquella respuesta que una empresa puede dar sobre impactos que afecten a terceros, ya sea a través de decisiones, acciones y mediante la comunicación de estos, establece que se debe dar respuesta de forma tal que cumpla las necesidades y expectativas de terceros interesados.

Dentro de esta norma se puede realizar el servicio de aseguramiento mediante dos tipos:

Tipo 1:

En esta el proveedor evaluara la naturaleza y el alcance del cumplimiento por parte de la empresa de los principios ya mencionados, la finalidad es garantizar como una empresa gestiona su desempeño en sostenibilidad y como comunica la información sobre esta, pero sin verificar si la información es fiable. Es decir en este tipo de aseguramiento no se emite una conclusión sobre la información revisada, solo se utiliza para determinar el cumplimiento de los principios.

Tipo 2:

Por su parte este además de realizar lo antes descrito, se evalúa la fiabilidad de la información, esta evaluación se basa en declaraciones explícitas de la alta gerencia sobre el desempeño de sostenibilidad realizando una revisión exhaustiva y exacta. Por su parte se pueden obtener dos diferentes nivel según el trabajo realizado:

Nivel Alto:

Este se obtiene a través de evidencia suficiente para apoyar el informe de manera tal que el riesgo de conclusión errónea sea muy bajo, esto quiere decir, que la evidencia se obtendrá sin limitaciones, su fuente será tanto interna como externa siendo esta recabada en todos los niveles de la empresa.

Nivel Moderado:

Como en el anterior se basa en la evidencia suficiente para apoyar su informe, pero en este caso el riesgo de que la conclusión sea errónea es reducido pero no a un nivel muy bajo, además la evidencia obtenida es menos exhaustiva y su recolección se restringe a los altos niveles de dirección de la empresa.

Como resultado final se obtiene un informe de aseguramiento, en el cual se mostraran los resultados, conclusiones y recomendaciones, este reflejara cualquier limitación que se haya tenido en la recolección de la información y se deberá incluir al menos lo siguientes puntos:

- Destinatarios del informe de aseguramiento;
- Responsabilidad de la organización y del proveedor de aseguramiento;

- Norma(s) de aseguramiento utilizada(s), incluyendo una referencia a la AA1000AS (2008);
- Descripción del alcance, incluyendo el Tipo de aseguramiento facilitado;
- Descripción de la información cubierta;
- Descripción de la metodología;
- Cualquier limitación encontrada;
- Referencia al criterio utilizado;
- Declaración del nivel de aseguramiento;
- Resultados y conclusiones relativos al cumplimiento de los Principios de AccountAbility AA1000 sobre Inclusividad, Relevancia y Capacidad de respuesta (en todos los casos);
- Resultados y conclusiones referentes a la fiabilidad de la información específica sobre desempeño;
- Observaciones y/o recomendaciones;
- Notas sobre la independencia y la competencia del proveedor de aseguramiento;
- Nombre del proveedor de aseguramiento; y
- Fecha y lugar.

Esta se realizó pensando en los proveedores y profesionales de servicios de aseguramiento de sostenibilidad así como también aquellos que elaboran informes de acuerdo con estas normas. La adopción en Venezuela permite la generación de un informe de Aseguramiento en el cual se muestren los resultados, conclusiones y recomendaciones de la revisión de la información y procesos de determinada empresa, sobre su desempeño hacia el medio ambiente.

La Global Reporting Initiative (GRI), este es un organismo creado en 1997, cuyo objetivo es mejorar la calidad, el rigor y la utilidad de los informes de sustentabilidad, es por ello que en 2006 publican el G3 Marco de Informes, este ha

tenido una actualización en 2011 denominado G3.1 en la cual se establece una guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad el objetivo de esta memoria es la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto al objetivo del desarrollo sostenible.

En esta memoria se deberán identificar aquellos asuntos e indicadores que se relacionen y que a su vez sean relevantes para la empresa, el resto de la información que se incluya en la memoria deberá estar sujeta a los principios de elaboración de memoria y aplicando el principio de exhaustividad.

Los Principios están formados por una definición, una descripción y una serie de comprobaciones que se utilizan como herramientas, a continuación se detallan los siguientes principios:

a) Materialidad

Se deben mostrar los aspectos e indicadores que muestren los impactos significativos, ya sea sociales, ambientales y económicos de la entidad.

Descripción: es aquel límite en donde los aspectos e indicadores son importantes para ser incluidos en la memoria.

Comprobaciones: los asuntos con materiales cuando los impactos, riesgos y oportunidades que afectan la sostenibilidad se hayan identificado mediante investigaciones sólidas.

b) Participación de los Grupos de Interés

Se deben identificar en la memoria aquellos grupos de interés para la entidad.

Descripción: son grupos de interés aquellas entidades o individuos que se vean afectados por las actividades de la empresa, incluyendo aquellos que por derecho de ley pueden presentar legítimamente exigencias a la empresa.

Comprobaciones: se deben describir aquellos grupos de interés ante quienes son responsables.

c) Contexto de Sostenibilidad

Se debe presentar el desempeño de la entidad dentro de la realidad más amplia de la sostenibilidad.

Descripción: esto se refiere a analizar el desempeño de la empresa dentro de los límites y exigencias impuestos sobre los recursos ambientales o sociales a nivel local, regional o nacional.

Comprobaciones: se debe presentar cual es el significado de desarrollo sustentable por parte de la empresa, así como también el desempeño de esta.

d) Exhaustividad

Lo ya mencionado anteriormente debe ser suficientes para mostrar a los grupos de interés evaluar los impactos ambientales de la empresa en el periodo cubierto por la memoria.

Descripción: la exhaustividad abarca generalmente el alcance, la cobertura y el tiempo, así como también la recopilación de la información.

e) Equilibrio

En la memoria se mostraran tanto los asuntos positivos como los negativos de la empresa para determinar razonablemente el desempeño general de esta.

Descripción: se mostraran los resultados favorables y desfavorables así como sus aspectos de importancia que influyan en la decisión del grupo de interés.

Comprobaciones: se debe hacer uso de los formatos en donde se presente lo negativo y lo positivo del desempeño anualmente, teniendo en cuenta su materialidad.

f) Comparabilidad

En esta los aspectos que se seleccionan y recopilan deben hacerse de manera consistente que permita su análisis.

Descripción: esta se hace necesaria para la evaluación del desempeño, ya que se debe ser capaz de comparar el desempeño con los anteriores de la empresa.

Comprobaciones: las comparaciones se harán de forma anual.

g) Precisión

La información que se muestra en la memoria debe ser precisa y detallada para que permita la valoración del desempeño de la empresa.

Descripción: se le puede dar respuesta a los hechos e indicadores económicos, ambientales y sociales ya sea de manera cualitativa como cuantitativa.

Comprobaciones: la memoria debe indicar las técnicas de medición de datos y sus bases de cálculo así como también los márgenes de errores y las estimaciones realizadas.

h) Periodicidad

Se deberá presentar en el tiempo establecido siguiendo un calendario de tiempo.

Descripción: la utilidad de la información estará ligada a la divulgación puntual de la misma.

Comprobaciones: se debe divulgar la información siendo lo más reciente con el periodo que se informa.

i) Claridad

Se debe presentar la información de manera comprensible y accesible a aquellos que van a utilizar o interesados en dicha información.

Descripción: la memoria se deberá exponer de manera que la información resulte comprensible, accesible y utilizable por parte de los grupos de interés.

Comprobaciones: debe contener el nivel de información necesario para los interesados puedan satisfacer sus necesidades informativas, pero sin excesiva y muy detallada.

j) Fiabilidad

La información recopilada, registrada y analizada, deberá ser presentada de forma tal que permita el examen de la misma para verificar su calidad y materialidad.

Descripción: los grupos de interés deben ser capaces de tener la confianza de que la información contenida en la memoria podrá ser verificada.

Comprobaciones: se puede identificar el alcance y medida en que se ha verificado la memoria de forma externa.

A su vez en esta se muestran tres niveles de calificación los cuales son C, B y A, añadiendo que las organizaciones pueden agregar un mas (+) a estos niveles. La implementación de esta memoria en Venezuela, permite a las empresas dar a conocer información sobre el desempeño de la misma con respecto al ambiente y el desarrollo sostenible a grupos internos y externos. Además proporciona un mejoramiento de la calidad, el rigor y la utilidad de los informes de sustentabilidad, mencionando que este ha tenido gran aceptación a nivel internacional desde su publicación.

Colombia

En Colombia la implementación del sistema de contabilidad ambiental se inició en abril de 1992 con la creación del **Comité Interinstitucional de Cuentas Ambientales (CICA)**. Este surgió como producto de varios factores, dentro de los cuales se destacan; la relevancia del tema ambiental en la Constitución de 1991, la Cumbre de Rio de 1992 y la recomendación del documento Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) 2544 de 1991 “Una política Ambiental para Colombia”. El CICA se creó con el objeto de coordinar y facilitar acciones que contribuyen a la investigación, definición, consolidación de metodologías y

procedimientos que aseguran la disponibilidad de información ambiental que incluyera las relaciones entre economía y medio ambiente.

El CICA contó con el apoyo del programa Naciones Unidas Para el Desarrollo (PNUD), el cual aportó el capital semilla para la conformación del comité (COL91/025), facilitó la administración del programa de cuentas ambientales para Colombia (COL 96/025), el cual fue cofinanciado con aportes de las mismas entidades y recursos de cooperación internacional.

Debido a la existencia de diversas opciones metodológicas para elaborar un sistema de cuentas ambientales y la dificultad de definir una u otras orientación de manera inmediata; el CICA avalúo y financió actividades y proyectos de investigación bajo diferentes enfoques dentro de los cuales cabe mencionar los siguientes:

- Diagnóstico Preliminar de información ambiental. Realizado en 1993, con el apoyo de la oficina de estadísticas de naciones unidas (UNSTAT) que sirvió para poner de manifiesto la importancia de fortalecer instrumentos para la actualización, generación y manejo de esta información como insumo de la contabilidad ambiental.

- Proyecto político de contabilidad económico ambiental integrada para Colombia (COLSCEA), desarrollado por el DANE, el cual estuvo encaminado a establecer una metodología para el desarrollo de un sistema de Cuentas Ambientales. Derivando en la construcción de las cuentas del gasto en protección ambiental y las cuentas físicas de los recursos naturales (petróleo, gas y carbón), los resultados de estos pilotos se encuentran consignados en el Documento “Contabilidad Económico Ambiental Integrada para Colombia COLSCEA” con series disponibles desde 1994 hasta 1999.

Una vez más se puede observar la aplicación de cuentas ambientales, este comité se da a la tarea de investigar metodologías y procedimientos que se puedan aplicar para revelar en la información financiera, la relación entre las empresas y el medio ambiente. Venezuela tiene la necesidad de este tipo de incentivos, que promuevan el desarrollo de una economía limpia, o por lo menos una economía que se haga responsable por las acciones realizadas que repercuten en el medio ambiente, esto se logra a través de la implementación de las cuentas ambientales, por medio de las cuales se valoran económicamente los recursos naturales al igual que los impactos generados en el ambiente.

Concluido el **Proyecto COLSCEA**, el **DANE** continuó con la elaboración de la cuenta satélite de medio ambiente – CSMA-. El Decreto 262 de 2004, incorpora dentro de las funciones de la Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales, la elaboración de las cuentas satélites, entre ellas la de medio ambiente. Las políticas que se han implementado a partir de 1990 en Colombia, tienen en común la preocupación por mejorar la calidad de vida de las personas, siempre con la visión de mantener los recursos naturales en una correcta utilización y preservación, educando a las personas hacia la concientización del buen uso y manejo de los mismos de forma tal que permitan un desarrollo sostenible del medio ambiente, conservando y restaurando las áreas que se considera son las que requieren mayor atención.

En Colombia se puede observar la preocupación por la preservación del medio ambiente, esto es lo que les permite a los países un desarrollo equilibrado, lo que significa no dejar de producir, sino producir de una forma diferente. Venezuela no cuenta con esta visión futurista, lo cual es signo de preocupación para aquellas personas que tienen los conocimientos sobre esta materia y saben que los recursos naturales no son eternos. Es importante y necesaria la adopción de esta cultura ambiental para lograr un desarrollo económico, tomando en cuenta el ambiente, lo

cual a la larga será un beneficio tanto para la economía de las empresas, la sociedad y los recursos naturales.

México

El Programa Nacional de Auditoría Ambiental (PNAA) se creó en 1992 bajo iniciativa de la (Profepa) Procuraduría Federal de Protección al Ambiente, y se le conoció como Industria Limpia. En sus inicios, se enfocó fundamentalmente a la industria de mayor riesgo en el país. Con el tiempo, el programa se diversificó para incluir a sectores distintos al industrial (comercio, servicios, instalaciones turísticas, municipios) y a pequeñas y medianas empresas. Actualmente se expiden tres tipos de certificados: el de Industria Limpia, el Calidad Ambiental y el de Calidad Ambiental Turística.

El PNAA permite identificar las áreas ambientales críticas de una instalación empresarial y sus procesos, dando como resultado la capacidad de formular soluciones técnicas y de gestión apropiadas para cada empresa (PROFEPA, Programa Nacional de Auditoría Ambiental, 2014). La auditoría ambiental consiste en la evaluación sistemática y objetiva de la efectividad en el cumplimiento de la legislación ambiental con el fin de mejorar el desempeño de la misma (PROFEPA, Auditoría Ambiental, 2014).

México cuenta con este programa el cual consiste en fomentar las auditorías ambientales, con la finalidad de garantizar el cumplimiento efectivo de la legislación, y mejorar la eficiencia de la producción, el desempeño ambiental, y su competitividad. Las auditorías en Venezuela no promueven la rama ambiental, sin embargo su adopción es necesaria para hacer más efectivos los procesos productivos de una organización, reduciendo consumos excesivos de los recursos naturales, y evaluando planes alternativos o de emergencias a la hora que ocurran impactos

perjudiciales en el ambiente. Cabe destacar que la expedición de certificados también es punto de ventaja para esta adopción, ya que constata que las empresas fueron auditadas y cumplen con las normativas pertinentes.

Perú

SNA, Sociedad Nacional del Ambiente (2009) Organización de tercer nivel dentro de las organizaciones ambientales del país, conformada por diversas organizaciones, entre ellas redes nacionales, redes regionales, redes temáticas y Organizaciones no Gubernamentales de alcance nacional que trabajan el tema ambiental en el Perú. La SNA agrupa a cientos de técnicos que trabajan cotidianamente en distintos temas ambientales y de desarrollo sostenible en todo el Perú. A través de sus actividades, vienen contribuyendo al desarrollo sostenible del país, buscando mejorar las condiciones ambientales en beneficio de la población, especialmente la más vulnerable y sin capacidad de negociación.

Esta sociedad no habla de la Contabilidad Ambiental, sin embargo es importante relacionarla con el tema de estudio ya que se encarga de promover el desarrollo sostenible de todo Perú, lo cual también es de interés y necesario para promover en Venezuela, ya que no se cuenta con este tipo de sociedades que trabajen en conjunto para lograr el bienestar general, lo primordial es mejorar las áreas ya impactadas y luego crear mecanismo preventivos para aquellas que no han sufrido impactos negativos.

Bases Legales

Por medio de las bases legales, lo que se pretende es sustentar el desarrollo del presente trabajo de Grado de forma legal. Venezuela cuenta con un conjunto de leyes en materia ambiental, las cuales van en jerarquización, primero la Constitución

Nacional, segundo las Leyes Orgánicas, tercero las Leyes Ordinarias y por ultimo las Normas y Reglamentos, el objetivo de todas son regular, controlar, implementar y regir todos los ámbitos relacionados con el medio ambiente y su relación con el exterior.

La Constitución Nacional contiene los artículos 127, 128, 129 los cuales pretenden garantizar el desarrollo ecológico, social y económico, como obligación del estado. Dentro de las Leyes Orgánicas podemos mencionar algunas como: Ley Orgánica del Ambiente la cual tiene como objeto establecer las disposiciones y los principios rectores para la gestión del ambiente, 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 derechos constitucionales a un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado; y Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo, la cual promueve la implementación del régimen de seguridad y salud en el trabajo.

Mientras que las Leyes Ordinarias cuentan: con la Ley Penal del Ambiente la cual tiene por objeto tipificar como delito los hechos atentatorios contra los recursos naturales y el ambiente e imponer las sanciones penales; Ley Forestal de Suelos y Aguas regirá la conservación, fomento y aprovechamiento de los recursos naturales; Ley de Pesca y Acuicultura tiene por objeto regular el sector pesquero y de acuicultura; Ley de Minas tiene por objeto regular lo referente a las minas y a los minerales existentes en el territorio nacional, cualquiera que sea su origen o presentación, incluida su exploración y explotación; entre otros.

De las Normativas y Reglamentos Ambientales se derivan: el Decreto No. 1.257 Normas sobre Evaluación Ambiental de Actividades Susceptibles de Degradar el Ambiente; Resolución No.56 por la cual se dicta Normas sobre Recaudos para la

Evaluación Ambiental de Programas y Proyectos Mineros de Exploración y Producción de Hidrocarburos; Decreto No. 883 Normas para la Clasificación y el Control de la Calidad de los Cuerpos de Agua y Vertidos o Efluentes Líquidos; entre otros.

Se puede observar que Venezuela cuenta con una gran variedad de leyes, cabe destacar que ninguna hace referencia a la contabilidad ambiental, ni de cómo se deberían tratar los problemas medio ambientales de forma contable, es por ello que existe la necesidad de adoptar normas de países extranjeros referente a este tema, el cual con el pasar de los años ha tomado mayor importancia en el mundo entero, el destinar recursos para saber cuáles son las condiciones del medio ambiente por una actividad productiva no se debería ver como una pérdida en la contabilidad de una empresa, todo lo contrario puede mantener el desarrollo de la organización y a su vez contribuir con el cuidado y prevención del mismo de esta forma se estaría logrando un equilibrio entre el área ambiental y el campo económico.

Cabe destacar que existen Normas Internacionales Contables referentes al medio ambiente, entre ellas tenemos: La NIC 36 que trata acerca de la medición de las responsabilidades medio ambientales y a la depreciación de los activos medio ambientales, la NIC 37 que trata acerca de las provisiones de los activos y pasivos contingentes, y la NIC 38 que trata acerca del inmovilizado material; estas normas emitidas por el IASB buscan de alguna manera dar a conocer a las organizaciones como podrían dar tratamiento contable a las partidas referentes en materia medio ambiental aunque estas sean de manera indirecta.

Por otra parte existen las Normas ISO que son una familia de estándares voluntarios diseñados para ayudar a empresas a establecer y evaluar objetivamente sistemas de gestión ambiental. Entre estas normas tenemos las ISO 14000 que tratan acerca de cómo deben operar las empresas y no tanto en sus resultados, es decir,

destaca el hecho de que se esté haciendo o no todo lo posible para que el producto tenga el menor impacto posible en el medio ambiente, tanto en el proceso productivo como en el de desecho, tanto por contaminación como por agotamiento de los recursos naturales. De estas normas destacan las ISO: 14001, 14004 (Sistemas de Gestión Ambiental); 14010, 14011, 14012 (Lineamientos para la Auditoría Ambiental); 14040, 14041, 14050 (Gestión Ambiental).

Estas Normas mencionadas dan un punto de partida para analizar cuáles son las bases teóricas que existen tanto nacionales como internacionales en materia de normas contables relacionadas al medio ambiente para que las empresas puedan de alguna manera medir, cuantificar y reducir los impactos que sus procesos productivos pudieran generar al ambiente, ya que sin estas normas las empresas no tendrían un punto de partida.

Definición de Términos

Contabilidad Ambiental: identifica y cuantifica el uso de recursos, su impacto y sus costes. Los costes pueden incluir la limpieza de lugares contaminados, multas de carácter medioambiental, impuestos, compra de tecnología verde, tratamiento de residuos y en última instancia la integración de externalidades ambientales. Y hace referencia a la inclusión, dentro de las cuentas de una compañía o de un país, de elementos que hacen referencia al impacto ambiental de sus acciones.

Normas: principios que se imponen o se adopta para dirigir la conducta o la correcta realización de una acción.

Empresas: es una organización o institución dedicada a actividades o persecución de fines económicos o comerciales para satisfacer las necesidades de bienes

o servicios de los demandantes, a la par de asegurar la continuidad de la estructura productivo-comercial así como sus necesarias inversiones.

Desarrollo Sostenible: proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades económicas, sociales, de diversidad cultural y de un medio ambiente sano de la actual generación, sin poner en riesgo la satisfacción de las mismas a las generaciones futuras.

Desarrollo Sustentable: proceso por el cual se preserva, conserva y protege solo los Recursos Naturales para el beneficio de las generaciones presentes y futuras sin tomar en cuenta las necesidades sociales, políticas ni culturales del ser humano.

Problemas Ambientales: situaciones ocasionadas por actividades, procesos o comportamientos humanos, económicos, sociales, culturales y políticos, entre otros; que trastornan el entorno y ocasionan impactos negativos sobre el ambiente, la economía y la sociedad.

Impacto Ambiental: se define como todo cambio en el medio ambiente, sea adverso o beneficioso que sea resultado total o parcialmente de las actividades, productos o servicios de la empresa.

Cuentas Ambientales: proporcionan datos que resaltan tanto la contribución de los recursos naturales al bienestar económico como los costos impuestos por la contaminación o el agotamiento de estos.

Gestión Ambiental: es la estrategia mediante la cual se organizan las actividades antrópicas que afectan al medio ambiente, con el fin de lograr una adecuada calidad de vida, previniendo o mitigando los problemas ambientales.

Auditorías Ambientales: persiguen cuantificar los logros y la posición medioambiental de una organización.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El planear una metodología o procedimiento ordenado es importante para todo tipo de investigación ya que los hechos y relaciones que establece, los resultados obtenidos o nuevos conocimientos requieren que tengan un grado de exactitud y confiabilidad, lo cual a través de métodos y técnicas de la investigación permite lograr de una manera precisa el objetivo de la investigación. Cabe destacar que cada

tipo de investigación o estudio tiene una estrategia diferente para su tratamiento metodológico.

Método

En la investigación se utilizó el método descriptivo, el cual Briones, G. (1995: 143) lo define como aquella que “tiene lugar cuando se estudia descriptivamente un grupo social en un momento dado y al evaluar se emite un juicio o valoración fundamentándose en algún criterio absoluto o relativo que permite la comparación”. En la investigación se explican las características del fenómeno planteado, con el fin de determinar cuáles deberían ser las normas adoptadas en relación a la contabilidad ambiental.

Por su parte, se utiliza como método un proyecto factible, qué señala Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (UPEL.2013). Consiste:

En la investigación, elaboración y desarrollo de una propuesta de un modelo operativo viable para solucionar problemas, requerimientos o necesidades de organizaciones o grupos sociales; puede referirse a la formulación de políticas, programas, tecnológicas, métodos o procesos. El proyecto debe tener apoyo en una investigación de tipo documental, de campo un diseño que incluya ambas modalidades. (p.16).

El tipo de investigación que se está abordando para el desarrollo de este contenido es una investigación mixta, ya que cuenta con una parte tipo documental que según Alfonso (1995: 20) “es un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema. Al igual que otros tipos de investigación, este es conducente a la construcción de conocimientos” . En donde la información

obtenida se deriva a través de la teoría consultada, en la cual se pretende ofrecer medidas o sugerencias que optimicen la situación

También cuenta con otra parte de tipo campo Según Balestrini (2006: 146) “señala que la utilización de este tipo de investigación de campo permite recoger datos de interés de forma directa de la existencia mediante un tangible, a partir de la experiencia práctica adquirida, producto del aporte personal de la investigación en curso” . Los resultados obtenidos de la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna se derivan de la aplicación de los instrumentos empleados en la investigación, la cual pretende ofrecer medidas o sugerencias que optimicen la situación.

Población y Muestra

La Población, según Tamayo y Tamayo (1995: 112) expresa que “la población es la totalidad del fenómeno a estudiar en donde las unidades de población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación”; esto significa que la población es aquel grupo que tiene una característica en común en determinado lugar y momento, la cual sirve para el estudio y la obtención de datos. El contexto poblacional de la presente investigación, será la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, la cual incluye los colegios de los distintos estados.

En cuanto a la muestra, según Hernández, Fernández y Baptista (2006) considera que la muestra “es la parte o fracción representativa de un conjunto de una población, que ha sido obtenida con el fin de investigar ciertas características del mismo.” (pág.247); es indispensable para el investigar ya que permite evitar la pérdida de tiempo, recursos y esfuerzo, se estudia una parte reducida de la población pero que sea lo adecuadamente representativa para generalizar con seguridad.

En la investigación se utilizara el muestreo intencional u opinático, el cual según Arias, F (2006) expresa que “en este caso los elementos son escogidos con base en criterios o juicios preestablecidos por el investigador.”(pág. 85); debido a que el objetivo de la investigación está dirigida a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela se consideró oportuno seleccionar la muestra de uno de sus colegios, en este caso el Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo cuyo miembro a entrevistar es la Licenciada Patricia Díaz.

Técnicas e Instrumentos de Investigación

Según Hurtado (2000:164) “La selección de técnicas e instrumentos de recolección de datos implica determinar por cuáles medios o procedimientos el investigador obtendrá la información necesaria para alcanzar los objetivos de la investigación.”. la técnica va a ser la estrategia que se va a utilizar para recolectar información mientras que el instrumento son los medios para poner en práctica esas estrategias.

Las técnicas de recolección de datos, según Méndez (2001:152) “Son hechos o documentos a los que acuden el investigador y que le permite tener información, las técnicas son los medios empleados para recolectar la información”; Es esencial definir las técnicas a emplearse en la recolección de la información, al igual que las fuentes en las que puede adquirir tal información, ya que de esta forma se evita pérdida de tiempo e incluso el inicio de una nueva investigación.

En función de las técnicas de recolección de datos seleccionadas para el desarrollo de la investigación, se determinó la aplicación de técnicas como la entrevista (la cual es eficaz y tiene precisión en la medida en que se fundamenta la interrelación humana), revisión bibliográfica o documental (es la localización y

recuperación de información relevante para dar respuesta a cualquier duda relacionada con la práctica) y análisis de documentos (mediante una lectura de los textos, se iniciara la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales consultados que son de interés para la investigación).

Silvia y Pelachano (1979:13) definen la entrevista de la siguiente manera “es una relación directa entre personas por la vía oral, que se plantea unos objetivos claros y prefijados, al menos por parte del entrevistador, con una asignación de papeles deferenciales, entre el entrevistador y el entrevistado, lo que supone una relación asimétrica”. Mientras que Bingham y Moore (1979. 13) la definen como “conversación que se sostiene con un propósito definido y no por la mera satisfacción de conversar”.

Según Arias, F (2006:198), la entrevista “puede ser estructurada cuando previamente se ha determinado de manera sistemática y organizada el orden de las preguntas, o no estructurada cuando a través del dialogo el encuestador obtiene información deseada”. Se considera que el tipo de entrevista de la presente investigación es mixta ya que se hizo una serie de preguntas previamente establecidas, sin embargo las respuestas no eran prefijadas, al contrario permitieron tener un conversación abierta obteniendo información extensa y profunda, por lo cual también se considera no estructurada.

La revisión documental según Arias, F (2006:203) “es una etapa ineludible en todo proceso investigativo, a través de la cual se obtendrá las fuentes y los datos necesarios para abordar el tema planteado” esta técnica nos permitió conocer más a fondo el tema de estudio, la cual fue utilizada como referencia para la elaboración del marco teórico de la investigación y necesaria para analizar la información.

Berelson (1952:17) define el análisis de documentos como “una técnica de investigación para la descripción objetiva, sistemática y cuantitativa del contenido manifiesto de las comunicaciones que tiene como primer objetivo interpretarlas”. Los conocimientos obtenidos son deducidos del contenido.

Por otro lado, Arias F. (1999:25) refiere que los instrumentos “son los medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información”; siendo estos los que permiten obtener y recopilar la información en la investigación y de esta forma ampliar y profundizar el estudio, los instrumentos que se utilizaran en el desarrollo de la investigación son las citas textuales y los cuestionarios.

Las citas textuales son las referencias de otros autores u obras agregadas en el documento o investigación que se esté realizando. Este conjunto de elementos es adecuadamente detallado y permite la identificación de la fuente documental de la cual se extrae la información.

Según Hurtado (2000: 469) un cuestionario “es un instrumento que agrupa una serie de preguntas relativas a un evento, situación o temática particular, sobre el cual el investigador desea obtener información”. este acumulado de preguntas deben estar redactadas de forma coherente y organizadas, secuenciadas y estructuradas de acuerdo con una previa planificación, con el objeto principal de obtener información del consultado.

Objetivo General	Objetivo Especifico	Dimensión	Indicadores	Ítems	Fuente
Establecer la necesidad de adoptar en Venezuela normas de contabilidad ambiental existentes a nivel internacional por parte de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, para dar a conocer las recomendaciones y tratamientos contables que pudieran realizar en el desenvolvimiento de dicha profesión.	Analizar las normas o informes internacionales que existen en materia de Contabilidad Ambiental.	Normas o informes internacionales que existen en materia de Contabilidad Ambiental.	Pautas, Criterios, Políticas Ambientales, Contabilidad Ambiental.	¿Existen Normas internacionales en materia de contabilidad ambiental? ¿Cuáles son las Políticas Ambientales vigentes en Materia Ambiental?	Ministerio del Ambiente. Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo.
	Señalar las normas o informes internacionales en materia de Contabilidad Ambiental que se puedan aplicar en Venezuela.	Normas o informes internacionales en materia de Contabilidad Ambiental que se puedan aplicar en Venezuela.	Normativa Contable, Contabilidad Medioambiental, Normas Medioambientales.	¿Existen en Venezuela Normas de contabilidad ambiental acordes a este tema? ¿Cuenta Venezuela con indicadores de Ecoeficiencia?	Ministerio del Ambiente. Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo.

Fuente: González. Lozada. Maddonni (2015)

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE DATOS

Una vez elaborada la investigación se procedió al análisis de la información y evidencia obtenida en relación al Conocimiento de Normas Internacionales de Contabilidad Ambiental, con que cuenta el Colegio de Contadores Públicos de Venezuela y a su vez la Federación que los rige. Este análisis se realiza a través de la información que nos proporcionó la Licenciada Patricia Díaz miembro del Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo mediante una entrevista mixta (estructurada y no estructurada), que nos permitió vincular las respuestas con las variables de estudio. A continuación se presentan los resultados:

1.- ¿Conoce normas relacionadas con la Contabilidad Ambiental? ¿Cuáles?

Si, la ISO 14000 de las cuales se derivan otras normas.

Análisis:

Esto demuestra que son muy pocas las normas que se conocen a nivel internacional, la ISO 14000 es la más común en cuanto a contabilidad ambiental, esta norma trata de cómo deben operar las empresas, y de que los productos tengan el menor impacto posible en el ambiente, tanto en proceso productivo, los desechos, así como por el agotamiento de los recursos naturales. De esta norma se destacan otras referentes sistemas de gestión ambiental, lineamientos para la auditoría ambiental y, gestión ambiental. Cabe destacar que esta norma no tiene como fin los resultados de la empresa sino de cómo operen.

2.- ¿Se investiga en el Colegio de Contadores Públicos del Estado Carabobo acerca de Normas de Contabilidad Ambiental?

Si, se investiga, pero debido a la situación por la cual está atravesando el país no se ha tomado en cuenta como algo primordial, ya que existen otras preocupaciones.

Análisis:

Se puede observar que en la actualidad este tema de estudio no está siendo una prioridad debido a diferentes aspectos, sin embargo el ambiente pasa factura en el futuro si no se toman las medidas y precauciones adecuadas.

3.- ¿Cree que este tipo de normas representan un beneficio para las empresas?

Si, ya que se evitarían gastos innecesarios por impactos ambientales los cuales llegan a ser muy costosos. Hay plantas de tratamientos que purifican el agua más que todo en las empresas transnacionales. Las empresas pequeñas y medianas tienen la intención pero son emprendedores que deciden empezar de la nada y necesitan innovar.

Análisis:

Las normas son un beneficio tanto para pequeñas, como medianas y grandes empresas. Las grandes empresas por ser tan grandes ya vienen con su parámetros establecidos y más que todo por ser empresas transnacionales vienen con un patrón y normas a seguir que impone su casa matriz, pero lo que sucede con las pequeñas y medianas empresas es signo de preocupación, debido a que ellas ocupan un alto porcentaje en la economía del país, por ello es importante que adopten esta cultura ambiental para reducir los impactos negativos que le hacen al ambiente. Un punto que

es importante destacar es que el incumpliendo de estas normas, conllevan posibles demandas judiciales, multas, responsabilidad civil y costos adicionales para la empresa por trámites legales, además de destruir la imagen corporativa de la empresa.

4.- ¿Cree que la Contabilidad Ambiental debe formar parte del conocimiento integral que debe poseer un Contador Público? ¿Por qué?

Si, debe formar parte de los conocimientos básicos, obtener siempre un conocimiento integral y constantemente actualizado, sin embargo se debe tomar en cuenta las especializaciones en determinados campos de estudios, debido a que no hay expertos en todo, para ellos existen los postgrados y dependerá del entusiasmo y empeño del contador a que rama se quiera dedicar.

Análisis:

Hay que tener en cuenta que un Contador no es un todero, si bien es cierto hay que tener conocimientos básicos de distintas ramas, eso es lo que se logra al estudiar en pregrado, luego para poder ser experto en un determinado campo de estudio requiere de una especialización.

5.- ¿Qué aspectos considera usted que pueda cubrir o abordar un Contador Público en materia Ambiental?

Auditorías ambientales, verificando hasta qué grado cumple con las normativas establecidas, informarles a las empresas si cumplen con los procedimientos estándares, cuantificarlos en cuadros de mandos o monetariamente y a su vez identificar los riesgos laborales y los costos que ellos le generan a las empresas.

Análisis:

Un Contador Público sirve como herramienta y apoyo para la empresa, en materia ambiental se encarga de cuantificar los impactos ambientales y de que se cumplan todos los parámetros establecidos en una organización

6.- ¿En la actualidad el Contador Público está suficientemente preparado para aceptar el reto de participar en Auditorías Ambientales?

Sí, siempre y cuando se especialice a través de postgrados y maestrías, ya que la Universidad les brinda es una formación integral, dependerá del criterio de cada persona a que rama se quiera dedicar.

Análisis:

Al momento de realizar un trabajo es importante saber si se está capacitado o no, es importante recordar que un Contador no es un todólogo. Se deben afrontar retos con responsabilidad y ética. La capacidad y preparación dependerá de cada persona, sin embargo hay que tomar en cuenta cuales son las herramientas que están, para cada día aprender más.

7.- ¿Considera que la Contabilidad Ambiental extiende el campo de trabajo del Contador Público?

Si, ya que la contabilidad proporciona muchas fuentes de trabajo ya sea en auditorías, costos, impuestos, comisario, así como también en la parte ambiental.

Análisis:

La contabilidad brinda un campo de estudio amplio, ya que brinda información para la toma de decisiones, dependerá de cada individuo para que rama quiera especializarse y trabajar.

8.- ¿Considera necesario incluir en la información financiera aspectos ambientales y a su vez revelarlos?

Sí, es necesario incluirlo y revelarlo todo dependerá del tipo de empresa, ya que las pequeñas y medianas empresas arrancan de cero y se van formando poco a poco por esta razón no siempre tienen esta información en los estados financieros, mientras que las grandes siempre lo tienen por su condición.

Análisis:

Las pequeñas y medianas empresas se caracterizan por esa particularidad que se van formando poco a poco, sin embargo lo ideal sería que desde el primer momento tomaran en cuenta el ambiente a la hora de realizar sus diferentes actividades económicas, de esta forma se reduce el impacto negativo al ambiente, van creando una cultura ambiental y a su vez reducen costos y gastos.

9.- ¿Cuenta Venezuela con indicadores de Ecoeficiencia?

No, o al menos no de forma legal, ya que no hay una ley que establezca parámetros a seguir, solo existen leyes como la Ley Orgánica del Ambiente, Leyes Municipales como el Instituto Municipal del Ambiente (IMA), pero indicadores

como tal no existe, el gobierno ha tomado ciertas medidas pero no están formalmente establecidas.

Análisis:

La existencia de los indicadores de ecoeficiencia es importante para llevar a cabo un control y seguimiento de los impactos ambientales y su comportamiento, de esta forma tener parámetros legales a seguir que sean conocidos. Conocer la cantidad de residuos, productos manufacturados, consumos de agua, energía, materia prima, costos de protección ambiental sobre costos de producción, así como ahorros por medidas de gestión ambiental, entre otros.

10.- ¿Cree que el Contador Público es un profesional que pueda aportar soluciones en materia medioambiental?

Si, debe tener la capacidad de proponer a la empresa como puede adaptarse en materia ambiental y qué debe hacer.

Análisis:

El contador público como se ha mencionado antes si bien no es experto en todos los aspectos, debe ser capaz de recomendar y sugerir medidas que pueda adoptar determinada organización a la hora de implementar mecanismos que le ayuden a conocer como es su actuación frente al ambiente.

11.- ¿Considera usted que el ambiente puede influir en la economía de las empresas?

Si, debido a que se trabaja con recursos escasos como el agua, petróleo, suelos, entre otros. Hay que cuidar el ambiente para obtener buena materia prima y desarrollar la economía, de lo contrario si las empresas no existen no hay economía y por lo tanto los Contadores se quedan sin trabajo.

Análisis:

Es por eso que el ambiente es de interés para los Contadores, ya que les da opción de tener campo de trabajo, al igual la contabilidad ambiental es importante para el desarrollo adecuado de la economía.

12.- ¿Considera usted que la profesión contable debe preocuparse por el desarrollo de sistemas de información medioambientales?

Sí, debido a que existen sistemas de información ambiental cada uno adaptable a cada empresa. Por lo general son realizados por un grupo interdisciplinario, una persona de cada departamento que difunda los sistemas ambientales.

Análisis:

Estos sistemas son de vital importancia y si bien se crean de manera general las empresas adaptan estos a sus tipos de operaciones, por lo que contar con estos sistemas brinda a estas una base sobre la cual pueden desarrollar medidas de prevención y minimizar así los efectos que generan al ambiente.

13.- ¿Considera usted que existe relación entre el aspecto ambiental y la contaduría pública?

Si, forma parte de uno de los ejes de trabajo del Contador Público.

Análisis:

La relación que existe entre estos dos aspectos brinda un área de especialización para el Contador Público debido a que solo los que se concentren en desarrollar mayor conocimientos en esta área, serán aquellos capaces de aportar a las empresas soluciones concretas de lo que la empresa debe realizar para estar comprometida con el ambiente.

Análisis General:

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, ha realizado investigaciones sobre Contabilidad Ambiental, sin embargo hasta ahora no es primordial para ellos, por lo que no hay normativa implementada en Venezuela sobre esta materia, es por ello objeto de estudio la normativa internacional y así analizar cuáles son las más adecuadas para adoptarlas en el país.

Cabe destacar que Venezuela cuenta con la Ley Penal del Ambiente la cual establecen una serie de multas y penas por los delitos cometidos como son: inmovilización de navíos; vertido de hidrocarburos; emisión de gases capaces de deteriorar la atmósfera; instalación de dispositivos contaminantes; violación de normativas para la protección de la capa de ozono; disposición indebida de desechos sólidos no peligrosos, manejo de los desechos peligrosos sin riesgo; importación de desechos peligrosos; manejo indebido de desechos peligrosos, manejo de instrumentos capaces de emitir radiaciones ionizantes; que generen epidemias o

propaguen enfermedades en la flora y en la fauna transmisibles o no a los humanos, entre otros.

Resaltando que la realización de una o más de las actividades antes mencionadas traerá como consecuencias sanciones que van desde prisión hasta por diez (10) años; arresto hasta por nueve (9) meses; disolución de la persona jurídica; multas hasta por diez mil (10.000) unidades tributarias y desmantelamiento de la instalación, establecimiento o construcción en zonas ambientales protegidas.

Sin embargo se puede observar que se habla es de impactos en el ambiente, mas no de como contabilizar dichos impactos, ni de cómo desarrollar una empresa con bases ecológicas evitando sanciones y costos innecesarios a través de gestiones ambientales, es por ello que es importante contar con herramientas que permitan a las organizaciones reducir o eliminar estos costos que ocasionan daños ecológicos, problemas para la empresa y desprestigio de la imagen corporativa, lo que pudiera comprometer a esta en un futuro en el desarrollo normal de sus actividades.

La ISO 14000 es una de las normas más utilizadas, es efectiva en cuanto a mostrar cómo deben operar las empresas a través de políticas ambientales, las cuales ayudan a mantener un desarrollo ecológico y la preparación para posibles emergencias. Sin embargo no destaca los resultados de las operaciones, es por ello que se considera necesaria la implementación de normas de Contabilidad Ambiental a nivel internacional, para que los estados financieros cuenten con cuentas ambientales donde se refleje los impactos en el ambiente de forma monetaria.

Una gestión adecuada demuestra buen funcionamiento, lo cual evita problemas que repercutan ecológica y económicamente, esto se considera como beneficio para la aplicación de normas internacionales ya que evita pasar por trámites innecesarios. Después de realizar la entrevista y analizar las respuestas se considera

necesario establecer las normas de Contabilidad Ambiental que se pueden aplicar en Venezuela entre ellas tenemos:

Documento 13

Presenta conceptos tales como costos y gastos medioambientales, así como su clasificación, a través de estos conceptos y lineamientos permitirá a las empresas crear sistemas internos de información contable para así conocer cuál es la situación de esta hacia el ambiente y poder tomar medidas de prevención y corrección.

Resolución ICAC 25-03-2002

Se destacan una serie de definiciones contables ligadas al medio ambiente, así como también las responsabilidades y actividades medioambientales, esta brinda una serie de cuentas cuya finalidad es la de la inclusión en la información financiera, contiene términos bien definidos y estructurados de cuentas que serían de utilidad para que las empresas utilicen y muestren en su información financiera.

SCAEI-2003

Manual para la creación de un sistema de Contabilidad Ambiental y si bien está pensado para ser utilizado y ejecutado a nivel de Estado, se encuentran de manera específica diferentes tipos de cuentas y actividades que pueden tener relación con el ambiente, permitiendo en algunos casos su cuantificación tanto física como monetaria, pudiendo ser adaptada para que las empresas conozcan cual es el impacto de sus actividades permitiendo la toma de decisiones tanto preventivas como correctivas en el caso de que estas sean negativas.

UNCTAD

Manual para Elaboradores y usuarios de indicadores de ecoeficiencia, este es un manual que proporciona una guía para aquellos interesados en la divulgación de indicadores de ecoeficiencia, esta establece una serie de principios a seguir para la elaboración de los indicadores, y que estos se puedan incluir en la información contable tradicional, permite la inclusión de información de ecoeficiencia en los ya establecidos informes tradicionales de contabilidad, lo que permitirá a las empresas que muestren interés en divulgar este tipo de información o incluirlos en sus informes.

EPA

La Agencia de Protección Ambiental (EPA), no posee competencias sobre Contabilidad Ambiental pero proporciona una base sólida de lo que son los pasivos ambientales y cuáles pueden ser sus tratamientos contables desde su registro hasta su revelación, además en este documento se establece como se puede emplear la contabilidad de gestión medioambiental para la asignación de costos, presupuesto de capital y el diseño tanto de procesos como de productos.

AA1000 AS

Permite la generación de un informe de Aseguramiento en el cual se muestren los resultados, conclusiones y recomendaciones de la revisión de la información y procesos de determinada empresa, sobre su desempeño hacia el medio ambiente.

GRI

La Global Reporting Initiative (GRI), manual en el que se muestran asuntos e indicadores que se relacionan entre sí sobre hechos medioambientales, siendo tanto cuantitativos como cualitativos que permitan el seguimiento de los resultados obtenidos, proporciona un mejoramiento de la calidad, el rigor y la utilidad de los informes de sustentabilidad, mencionando que este ha tenido gran aceptación a nivel internacional desde su publicación.

Otro punto importante que hay que destacar son los indicadores de ecoeficiencia los cuales van a depender de la actividad y sector donde se encuentre la organización , los más comunes son: Consumo de Agua y electricidad los cuales permiten conocer el uso de estos recursos proporcionando así información a la organización para tomar medidas de un uso más racional de estos recursos trayendo como consecuencia beneficios económicos, Generación de Residuos a través de este se puede reducir el uso de recursos ya que permite conocer las cantidades de residuos generados por la organización lo que permite el uso eficaz de los recursos minimizando así la cantidad de residuos generados.

Por su parte existen indicadores denominados como de inversiones en los cuales se encuentran, Indicadores de Formación los cuales miden o muestran aquellas inversiones que hacen las organizaciones para la capacitación de los trabajadores en cuanto a temas medioambientales se refiere generando así conciencia dentro de la organización sobre este tema, Inversión Medioambiental son aquellos indicadores que miden la inversión por parte de las organizaciones en equipos que ayuden a corregir daños ambientales permitiendo mejorar la gestión medioambiental de las empresas.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Tomando en cuenta que la Contabilidad Ambiental consiste en proporcionar datos de los recursos humanos y los costos que se derivan del agotamiento de mismo, la presente investigación tiene como propósito analizar las Normas Internacionales de Contabilidad Ambiental y la necesidad de adoptarlas en Venezuela por parte de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela. Ya que debido a la revisión realizada se pudo observar y obtener evidencia de que en este país no existen normas contables en materia ambiental, sino que se rige por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Cabe destacar que estas normas solo incluyen el reconocimiento del activo y provisiones de forma indirecta, sin embargo no se lleva a cabo de forma específica y directa el tratamiento adecuado para los distintos aspectos ambientales y los impactos que lo afectan. La contabilidad ambiental es útil para el desarrollo de una empresa, ya que permite cuantificar los daños realizados al ambiente, por lo cual permite aportar soluciones y a su vez es ventajosa para tomar decisiones y mejorar o implementar políticas ambientales.

Es importante resaltar que la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), es la única institución dedicada a la emisión y adopción de normas, la cual en los últimos años se ha tenido que dedicar parcialmente a la contabilidad financiera debido a la situación que está atravesando el país. A pesar de esto resulta indispensable dedicarse a la Contabilidad Ambiental para reducir el deterioro ambiental generado por las actividades económicas de las empresas, al igual que los

altos costos producidos por posibles multas e impuestos y de esta forma contribuir con la conservación del ambiente.

Recomendaciones

Es necesario para la formación integral del Contador Público que las Universidades proporcionen conocimientos académicos básicos en materia de Contabilidad Ambiental. Al igual es importante que existan Normas en esta área para que las pequeñas, medianas y grandes empresas se rijan por ellas, lo cual proporcionaría un incremento en el campo de acción de Contador Público, generando beneficios lucrativos y a su vez una nueva rama en el ámbito laboral.

Planificar, desarrollar y ejecutar programas de información y actualización por parte de los organismos e instituciones competentes, para aquellos Contadores Públicos y empresas que desconocen la Contabilidad Ambiental y su importancia; así como mostrarles todas las ventajas y beneficios que proporcionan para animarlos a ponerla en práctica. Entre esos beneficios se puede mencionar:

Beneficios de Imagen: mejora la imagen corporativa y además la empresa es llamativa para los inversionistas, empleados y vecinos.

Beneficios de Marketing: nuevas estrategias ecológicas, que abarquen nuevos mercados.

Beneficios Legales: impide que se generen costos adicionales por trámites legales, multas, demandas, entre otros.

Beneficios Financieros: aumenta la confianza de los usuarios como inversionistas y aseguradoras.

Después de analizar las distintas Normas de Contabilidad Ambiental existentes a nivel internacional, se recomienda su adopción e implementación por parte de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela para:

- Despertar el interés en la colectividad y crear una nueva cultura en las organizaciones y en la sociedad.
- Extender el campo de trabajo de los Contadores Públicos.
- Reflejar cuentas ambientales en la información financiera, para expresar los gastos (referidos a protección ambiental), los activos (existencia de recursos naturales), y las provisiones (para prevenir daños ambientales y situaciones extremas), y de esta forma los estados financieros proporcionen la información adecuada y necesaria.
- Conocer y cuantificar monetariamente los impactos ambientales originados por las actividades económicas.
- Conocer y mejorar el desempeño financiero y ecológico.
- Realizar estrategias para el desarrollo productivo de las organizaciones.
- Controlar los recursos naturales.
- Desarrollo equilibrado entre la economía, población y recursos naturales.
- Proporcionar información necesaria sobre el desempeño y desarrollo de la organización a grupos internos y externos.
- Promover la rama de auditoría ambiental.
- Iniciación de sociedades que trabajen para el bienestar general y que promuevan el desarrollo sostenible y sustentable en el territorio nacional.
- desarrollar planes de contingencias, estrategias para la protección del medio ambiente.

La contabilidad ambiental, permitirá ser una herramienta útil, para la toma de decisiones y crear métodos alternativos para detección y corrección de los impactos ambientales generados por la economía, así como también cuantificarlos monetariamente, además proporciona información necesaria a los usuarios.

Se recomienda también la aplicación de indicadores de ecoeficiencia de forma legal, como estrategia para la protección del ambiente y el desarrollo de una producción más limpia. Distintos países los aplican muchas veces motivados por las empresas transnacionales, para impulsar una mejor gestión ambiental. Estos indicadores se obtienen a través del desempeño ambiental y el desempeño económico; los indicadores ambientales consideran el consumo de la materia prima, consumo de agua y energía, gases o elementos en el ambiente, así como la existencia y cantidad de residuos generados por la actividad económica, lo cual incluye todo el proceso productivo; mientras que los indicadores económicos, aumenta el valor económico a través de la disminución del impacto ambiental.

LISTA DE REFERENCIAS

Alfonzo, I. (1995). **Técnicas de investigación bibliográfica**. Caracas: Contexto Ediciones.

Arias, F. (1999). **Proyecto de Investigación**, (3ra edición) Editorial Episteme Caracas- Venezuela.

Arias, F. (2006). **Proyecto de Investigación** (5ta edición) Editorial Episteme. Caracas- Venezuela.

Arias, F. (2006). **Proyecto de Investigación**, (6ta edición) Editorial Episteme Caracas- Venezuela.

Armas, Eliana; Torrealba, Rixio; “**Áreas Contables que deben considerarse en la Contabilidad Ambiental y su importancia en el enfoque del desarrollo sustentable. Caso: BRIDGESTONE FIRESTONE VENEZOLANA, C.A**”. (Agosto 2007).

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (1996) Documentos de Principios de Contabilidad de Gestion, Doc n° 13 Contabilidad de Gestion Medioambiental. AECA, Madrid.

Balestrini, Mirian. (2006). **Como se elabora el proyecto de investigación** Editorial BL Consultores Asociados. Caracas.

Berelson, B. (1952): **Content Analysis in Communication Researches**. Glencoe III, Free Press.

Bingham, V. D. y Moore, B. V. (1979): **Cómo entrevistar**: Madrid. Rialp.

Bischhoffshausen (1996,155, 156), Werner. (1996) **Una visión general de la Contabilidad Ambiental**. Revista Contaduría Universidad de Antioquia N 29; septiembre.

Briones G. “**Métodos y Técnicas de Investigación**”. Trillas (1995)

Cepal (2001). **La Sostenibilidad del desarrollo en América Latina y el Caribe: Desafíos y Oportunidades**. Santiago de Chile. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Pp. 234-246, 256-258.

Chávez, Rebeca; Sánchez, Neiran; **“Modelo Programático en contabilidad ambiental dirigido a la formación de futuros Contadores Públicos en el contexto del desarrollo sustentable”**. (Marzo 2004). Trabajo de Grado para optar al título de Licenciados en Contaduría Pública.

Chirinos, Alira; Rodríguez, Guillermo; Urdaneta, Mary; **“Normativas contables internacionales aplicables a la contabilidad de gestión medioambiental en Venezuela, Actualidad Contable”** FACES Año 15 N° 25, Julio - Diciembre 2012. Mérida. Venezuela (41-68).

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo en el **“Informe del Grupo de trabajo Intergubernamental de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes”** (1998).

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Comité Interinstitucional de Cuentas Ambientales (CICA) (1992)

De La Rosa Leal (2008), **INCEPTUM, Revista de Investigación en Ciencias de la Administración** Vol. V, No. 5. Julio - Diciembre, 2008

De La Rosa, Maria; **“La Base Teórica de la Contabilidad Para Asuntos Medio Ambientales”**, INCEPTUM, Vol. V, No. 5. Julio - Diciembre, 2008, (pp. 175-195). Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México.

Fernández, Yesenia; Urbano, María; Yrausquin Wolfmarys; **“Programa de Auditoría Ambiental como Herramienta para el Control de los Pasivos Ambientales y su Revelación en los Estados Financieros. C.E. Global, C.A, Sucursal Guacara, Venezuela”** (Mayo 2011).

Fundación Fórum Ambiental agencia europea del medio ambiente, contabilidad ambiental: **medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa**, (1999)

Gayoso, Jorge (1999:4), GAYOSO, Jorge. **Manual de implementación de un Sistema de Gestión Ambiental en la empresa forestal**. Universidad Austral de Chile.1999

Gómez, Mary **“La Contabilidad Ambiental. Su impacto en la información financiera para determinar su incidencia en la toma de decisiones”** (2004)

Gray R. et. al. (1999). **Contabilidad y Auditoría Ambiental**. Ecoe Editores, Colombia.

GRI, Global Reporting Initiative. (1997). Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad versión G3.1. Amsterdam.

Hernández, R, Fernández, C. y Batista, P. (2006). **Metodología de la investigación**. Bogotá- Colombia Mc. Gran Hill Interamericano.

Hurtado Santiago, (2000). **Técnicas de la Investigación Avanzada**.

Informe Brundtland (1987): **Nuestro Futuro Común** (Comisión del Desarrollo y Medio Ambiente citado en Ramírez et al).

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). (2002).

La AccountAbility Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008).

La Agencia de Protección Ambiental (EPA). (1996) United States Environmental Protection Agency. Valuing potential environmental liabilities for managerial decision-making: A review of available techniques. Washington, D.C.

La Conferencia de las Naciones Unidas, sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD). (2004) “Manual para elaboradores y usuarios de indicadores de ecoeficiencia”

La Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y el Banco Mundial. (2003).

Ley Orgánica del Ambiente (Gaceta Oficial N° 39.913 del 02 de mayo de 2012).

Lindergaard, (2001), **Contabilidad de gestión: Presupuestaria y de costos**, 1era Edición, Editorial Barcelona, España.

Ludevid (2001). **Certificaciones de calidad. Normas ISO. Trabajo no publicado. Estándares internacionales de calidad**. Universidad Católica Boliviana. Departamento de Servicios Informáticos. (Ponencia en línea). Disponible: <http://www.ucbcba.edu.bo/orgaest/ceind/interesante.htm>. (Consulta 2011, Enero 15).

Març (2000) "**Seminario card decisions para la gestión integral del riesgo**"

Méndez, C. (2001). **Metodología, Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación**. Bogotá-Colombia: Editorial Planeta.

Norma Internacional de Contabilidad. NIC 36 **Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes** (1998).

Norma Internacional de Contabilidad. NIC 37 **Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes** (1998).

Norma Internacional de Contabilidad. NIC 38 **Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes** (1998).

Programa Nacional de Auditoría Ambiental (PNAA) (1992).

Proyecto COLSCEA, el DANE (2004).

Reed, D. (2000). **Ajuste Estructural, Ambiente y Desarrollo Sostenible**. Fondo Mundial para la Naturaleza

Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad Ambiental y Auditoría de Cuentas, **Resolución ICAC 25-03-2002 Reconocimiento, Valoración e Información de los aspectos Medioambientales**.

Resumen de la Serie ISO 14000. **Auditorías Ambientales**. Disponible en <http://www.ingenieroambiental.com>

Silva, F. y Pelachano, V. (1979): **La entrevista**. Valencia: Facultad de Filosofía, Psicología y Ciencias de la Educación.

SNA, Sociedad Nacional del Ambiente (2009).

Tamayo., M. (1995). **El Proceso de la Investigación científica**. 2DA Edición. México.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL) 2013 **“Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestrías y Tesis Doctorales”**. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.