



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



## EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO VENEZOLANO EN EL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE COMO PARTE DE SU RESPONSABILIDAD SOCIAL PROFESIONAL

**Autores:**

MCS. Ravelo, Nelly  
MCS. Rincón, Carmen

Bárbula, Mayo de 2013



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



## EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO VENEZOLANO EN EL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE COMO PARTE DE SU RESPONSABILIDAD SOCIAL PROFESIONAL

**Autores:**

MCS. Ravelo, Nelly  
MCS. Rincón, Carmen

Trabajo de Ascenso a la Categoría de Profesor Asociado de acuerdo a lo establecido en el Estatuto del Personal Docente y de Investigación de la Universidad de Carabobo.

## CONTENIDO

	<b>Página</b>
ÍNDICE DE TABLAS.....	iv
RESUMEN.....	v
SUMMARY.....	vi
INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPÍTULO I. EL PROBLEMA</b>	
1.1 Planteamiento del Problema.....	3
1.2 Formulación del Problema.....	8
1.3 Objetivos de la Investigación.....	8
1.4 Justificación de la Investigación.....	9
<b>CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO</b>	
2.1 Antecedentes.....	14
2.2 Bases Teóricas.....	20
2.3 Bases Legales.....	41
2.4 Definición de Términos Básicos.....	55
<b>CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO</b>	
3.1 Tipo de Investigación.....	58
3.2 Método de Investigación.....	61
3.3 Fuentes y Técnicas de Recolección de Información.....	62
3.4 Procesamiento y Análisis de la Información.....	63
<b>CAPÍTULO IV. EL PRODUCTO DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>65</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>109</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>114</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>116</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

	pp
1. Esquema sobre el contenido de las NIIF en materia ambiental.....	31
2. Pasos para la aplicación de la ISO 14001.....	34



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



## **EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO VENEZOLANO EN EL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE COMO PARTE DE SU RESPONSABILIDAD SOCIAL PROFESIONAL**

### **Autores:**

MCS. Ravelo, Nelly  
MCS. Rincón, Carmen  
Valencia, Mayo de 2013

### **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad analizar el rol del Contador Público venezolano en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional; para ello se siguieron los lineamientos de las investigaciones de tipo descriptiva, con un diseño documental, utilizando como instrumento de recolección de información el fichaje y la recopilación bibliográfica. El estudio contempló al análisis e interpretación de los diversos instrumentos legales y contables sobre los cuales se basa el Contador Público no solamente para clasificar y valorar los bienes materiales y financieros, sino también para valorar los diversos bienes ambientales que pudieran verse involucrados en su actividad profesional, ya sea para un ente privado o gubernamental. Una de las conclusiones a las que llegaron los investigadores es que la Contabilidad Ambiental es un tema que está teniendo gran auge en la actualidad, y los Contadores Públicos, como garantes del cumplimiento de la normativa que los rige, tienen cada día una creciente e inevitable responsabilidad social ambiental, en pro de garantizar un mejor porvenir para las generaciones futuras.

Palabras clave: Responsabilidad Social, Ambiente, Norma, Contabilidad Ambiental, Contador Público.



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



**EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO VENEZOLANO EN EL CUIDADO DEL  
MEDIO AMBIENTE COMO PARTE DE SU RESPONSABILIDAD SOCIAL  
PROFESIONAL**

**Autores:**  
**MCS. Ravelo, Nelly**  
**MCS. Rincón, Carmen**  
**Valencia, Mayo de 2013**

**SUMMARY**

The present investigation work has as purpose to analyze the Venezuelan Public Accountant's role in the care of the environment as part of its professional social responsibility; for this it was followed the suggestions of the descriptive type investigations, with a documental design, using as instrument of gathering of information the register lists and the bibliographical summary. The study contemplated the analysis and interpretation of the diverse legal and accountants instruments on which the Public Accountant is not only based to classify and to value the material and financial goods, but also to value the diverse environmental goods that could it turns involved in his professional activity, either for a private or government entity. One of the conclusions to those that the investigators arrived is that the Environmental Accounting is a topic that is having great peak at the present time, and the Public Accountants, as guarantors of the execution of the normative that governs them, have every day a growing and unavoidable environmental social responsibility, in pro of guaranteeing a better one to come for the future generations.

**Keywords:** Social Responsibility, Environment, Rule, Environmental Accounting, Public Accountant.

## INTRODUCCIÓN

En los últimos años ha ido creciendo la preocupación del ser humano por su medio ambiente; es indudable que los problemas que atacan al planeta han generado diversas reacciones en el mismo, hasta el punto de generar diversos instrumentos en pro de la búsqueda de soluciones viables en el corto o mediano plazo.

El crecimiento industrial y empresarial ha generado en las últimas décadas, además de una mayor competitividad entre los mercados mundiales, una incidencia cada vez más negativa sobre el planeta, hasta el punto de verse comprometidos la mayor parte de los recursos naturales que posee, afectando a su vez a los pueblos y a las personas y causando la irrecuperabilidad de algunos de esos recursos naturales. El efecto invernadero y el agujero en la capa de ozono representan los más graves de los problemas que enfrenta la humanidad en la actualidad.

Muchos países han comenzado a legislar en la búsqueda de soluciones a los problemas que se han generado con respecto al ambiente. Leyes, decretos y convenios han sido creados y suscritos en pro de lograr esa meta. En algunos de ellos han atacado directamente el tema ambiental mediante leyes especializadas, como en el caso de Venezuela, donde la Ley Penal del Ambiente se encarga de generar las sanciones a que haya lugar en el caso de detectarse alguna afectación al mismo por parte del sector empresarial, e inclusive el gubernamental.

Para garantizar una adecuada protección ambiental, muchos países han tomado la decisión de generar instrumentos y

responsables en el área, como en el caso del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), órgano que emite las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales han tratado el tema ambiental de manera rigurosa, otorgando al Contador Público un papel protagónico en el manejo de la información contable y financiera en ese sentido, garantizando que será tomado en cuenta a la hora de presentar los estados financieros.

Así, en Venezuela, la adopción de esas normas ha llevado al Contador Público a ocupar un puesto de importancia en ese sentido, y es por ello que se desarrolla el presente estudio, para analizar ese papel que juega el profesional de la Contaduría Pública en el manejo de la información ambiental, como parte de su responsabilidad social y profesional.

El presente estudio consta de cinco capítulos, a saber: el Capítulo I, donde se plantea el objeto de estudio y los objetivos de la investigación; el Capítulo II, que aborda los antecedentes y las bases teóricas utilizadas para el desarrollo de la misma; el Capítulo III, que especifica el tipo de investigación desarrollado; el Capítulo IV, que presenta el desarrollo de los objetivos de la investigación, y finalmente se presentan las conclusiones y las recomendaciones a las que los autores llegaron con el desarrollo de la investigación.



# **CAPÍTULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento del Problema**

A través de la historia, la protección ambiental fue considerada únicamente como responsabilidad de los gobiernos, excluyéndose al sector privado de dichos asuntos. Sin embargo, con el pasar de los años y la agudización del deterioro del medio ambiente, los gobiernos se han visto en la necesidad de involucrar al sector privado mediante la promulgación de regulaciones, sanciones o incentivos para la solución de estos problemas. En consecuencia, los roles entre el sector público y privado han cambiado, rompiendo el viejo paradigma en el que la relación entre el crecimiento económico y la protección ambiental siempre están en conflicto.

La internacionalización de los mercados y los acuerdos como el Protocolo de Kyoto, el Pacto Mundial y los Objetivos del Milenio, son los eventos que con mayor trascendencia han enfatizado en los asuntos ambientales siendo cada vez más relevantes en cualquier estrategia empresarial. Hoy lo ambiental es percibido localmente, pero hace parte de un proceso global, en otras palabras, la armonía entre lo local o nacional hasta lo global.

En los últimos años, la generación de nuevas tecnologías y la conjunción de los mercados mundiales como producto de la globalización, han desatado una despiadada competencia en la mayoría de las organizaciones, en procura de mantenerse a flote y no ser arrastradas por las grandes corporaciones multinacionales que amenazan la existencia de

todas aquellas que no tengan la capacidad de responder a una mayor demanda de productos y servicios por parte los clientes y, por lo tanto, de una mayor calidad, producto de esa demanda.

La maximización de los beneficios económicos por parte de esas grandes multinationales y de las demás organizaciones en busca de la internacionalización, ha generado un gran impacto social y ambiental en las naciones, falta de respeto a las normas éticas y morales que ha traído como consecuencia desastres ecológicos. Lo recientemente ocurrido en el Golfo de México es solo un ejemplo del gran impacto ambiental que han generado las grandes corporaciones en los últimos años en procura de mayores beneficios económicos o por falta de medidas de higiene y seguridad.

Así como los mercados mundiales han fomentado el crecimiento empresarial y mejorado la calidad de los productos, también es cierto que han generado una serie de inconvenientes sociales y ambientales que es difícil dejar de notar. Venezuela no escapa de esta realidad, son conocidos los derrames ocurridos en el Lago de Maracaibo, la costa oriental y el Estado Monagas, producto de la falta de medidas adecuadas por parte de las empresas petroleras. La conciencia humana está despertando a estas consecuencias de una desaforada competencia mundial y ha comenzado a tomar acciones al respecto. En este sentido, la Responsabilidad Social Empresarial es un primer paso, los Estados y Gobiernos se han preocupado de generar en sus legislaciones internas los instrumentos necesarios para obligar a las organizaciones a velar por un correcto desempeño competitivo sin afectar a su entorno social y ambiental.

Así mismo, las empresas se han visto en la necesidad de incorporar pautas asociadas a la problemática ambiental en sus operaciones, productos

y servicios. Algunos mecanismos utilizados para este fin han sido la reducción de desechos y emisiones, la maximización de la eficiencia, la productividad de sus recursos y la minimización de las prácticas que adversamente afectan el disfrute de los recursos para las futuras generaciones. Esta es la idea general de la Responsabilidad Ambiental Empresarial (RAE), la cual teóricamente se admite por la mayoría de los autores contemporáneos en el contexto de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE), el tema ambiental es un componente intrínseco de la RSE.

La iniciativa en un principio surge de la acción de las empresas privadas, algunas de las corporaciones enfrascadas en la carrera por la competitividad han generado sus propios instrumentos para procurar devolver a su entorno garantías de que no lo afectará negativamente. En Venezuela, grandes organizaciones como el Grupo de Empresas Polar, por poner un ejemplo, han generado políticas internas para llevar adelante su responsabilidad social, invirtiendo recursos en la dotación deportiva a las comunidades y el desarrollo de complejos deportivos además de la reforestación de áreas verdes en materia ambiental, esto se inició como acción solidaria por parte de las empresas y posteriormente se le dio el nombre de responsabilidad social empresarial.

En cuanto al papel que juegan los Contadores Públicos en la generación de información empresarial, en los últimos años se ha producido un cambio en el paradigma contable, donde se ha pasado de la idea central de la generación periódica de los resultados de una empresa, a la idea de que esa información contable debe ser útil para sus usuarios, donde se permita visualizar una imagen más completa e integral de la organización, por lo que ahora se suele incluir más información en los estados financieros,

entre ellos los de la Gestión Social Empresarial, que aunque no puedan ser reconocidos contablemente, genera información útil para la toma de decisiones y por lo tanto le dan un valor agregado a la organización.

Es así como esta información en materia social y ambiental está siendo muy tomada en cuenta a la hora de introducir los cambios necesarios en el mundo contable para que la misma pueda ofrecer datos útiles a la hora de revalorizar las organizaciones y contribuir a la nueva gestión ecoambiental naciente. De esta forma nace la recién llamada Contabilidad Ambiental, área esta encargada de, según Bonilla, Álvarez y García (2008):

... Estudiar y analizar los procesos de medición, valoración y control de los recursos naturales y del medio ambiente desde la óptica contable, con el fin de contribuir a la construcción de diversos conceptos que amplíen el campo de acción en la contabilidad en los entes económicos, para esto se utilizan los instrumentos adecuados de evaluación y control sobre el grado de susceptibilidad, y presentan las operaciones realizadas por el ente económico. (p. 11).

El International Accounting Standards Board (IASB) es el principal organismo emisor de normas contables a nivel mundial y su objeto es propiciar la armonización Internacional de la Información Financiera emitiendo las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF), y además, el mismo dedica un conjunto de normas dispersas al respecto. Destacan por su especial significado las siguientes:

1.- Sobre los **ACTIVOS MEDIOAMBIENTALES**: NIC-16.

2.-Sobre los **ASPECTOS FINANCIEROS DE LOS COSTES MEDIOAMBIENTALES**: NIC-8.

### 3.-Sobre las RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES: NIC-37, NIC-16 y CINIIF-1. 4

En Venezuela la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, es la encargada de establecer los principios contables de aceptación general en el país, actualmente se encuentran en una etapa de adopción de las NIIF, llamadas localmente VEN-NIIF, ya las empresas grandes o cotizadas tienen la obligación de emitir los estados financieros bajo estos principios y las PYMES a partir del 01 de Enero de 2011, según lo establecido en la BA-VEN-NIIF-2.

Pero no sólo se puede hablar de Contabilidad Ambiental a los procesos de medición, valoración y control de los recursos naturales y del medio ambiente, los cuales de por sí no poseen valor económico, sino que es necesaria la creación de todo un conjunto de políticas, procedimientos y formas de trabajo que desencadenen actividades responsables hacia el mismo, donde se involucre a todos los integrantes de una organización y exista un compromiso real y sincero por parte de la alta gerencia.

En medio de la ética profesional está inmerso el compromiso que tiene el contador de cumplir con la preservación del medio ambiente, ya que en medio de su integridad debe ser honesto con el medio ambiente. Siendo esta una actitud que hace parte del aprendizaje formativo y de una buena experiencia que lo induzca a actuar de la misma forma.

Es importante visualizar y asociar el comportamiento y todo lo que concierne a la actuación del Contador Público con el medio ambiente, además de las herramientas con que cuenta para esto. Si bien es cierto y de conocimiento es para todos, el manejo y construcción de la información que

el Contador público realiza en los procesos de contabilización y análisis de la información de las Empresas, también debe quedar claro su participación en la Contabilidad Ambiental. Los Costos Ambientales son valorados por medio de la afectación causada en el medio ambiente, perjudicando la sociedad y consecuentemente la economía con el paso del tiempo.

En este contexto, la responsabilidad de Contador Público va más allá de la medición, valoración y control de los recursos ambientales para que sean reflejados de manera contable y pueda esa información ser utilizada para generar valor agregado al mismo. Es su responsabilidad conocer y manejar eficientemente la legislación respectiva, ya que de él dependerá el buen desempeño de la organización en el área y por lo tanto evitar las posibles multas o sanciones que pudieran serle aplicadas a su empresa por el desconocimiento de la norma, así como cumplir con su responsabilidad social profesional con el medio ambiente

## **1.2 Formulación del Problema**

En vista del panorama anteriormente descrito, se hace necesario plantearse la siguiente interrogante:

¿Cuál es el rol del Contador Público Venezolano en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional?

## **1.3 Objetivos de la Investigación**

### ***Objetivo General***

Analizar el rol del Contador Público Venezolano en el cuidado del

medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional

### ***Objetivos Específicos***

- Describir el perfil del Contador Público venezolano y las actividades inherentes al ejercicio de la profesión.

- Analizar el marco jurídico y contable venezolano en materia de cuidado ambiental y responsabilidad social profesional.

- Establecer la responsabilidad social profesional del Contador Público venezolano en el cuidado del medio ambiente.

### **1.4 Justificación de la Investigación**

Las crecientes preocupaciones de orden ambiental de diversos organismos e instituciones, públicas y privadas, regionales, nacionales e internacionales, dándole por demás, preponderancia a la combinación de intereses económicos, sociales, culturales y políticos, ha involucrado a la contabilidad junto con otras disciplinas a la búsqueda de respuestas a los múltiples problemas que el debate ambiental plantea en los actuales momentos.

La problemática ambiental implica desafíos importantes para la profesión contable, como la necesidad de proponer soluciones de orden informativo, como de medición, reconocimiento y valoración, lo cual supone transformaciones que resuelvan los problemas concretos, con un tratamiento especial que permita que esta disciplina social se involucre en la conjugación del bien común con el equilibrio natural.

Los retos están haciendo por demás interesante la inquietud por la investigación, por el intercambio de conocimientos, por la búsqueda de formulas, por la adopción de sistemas de gestión medioambiental en las empresas, por la definición de criterios y políticas para planes de acción, por la identificación de los recursos que permitirán alcanzar los objetivos medioambientales de las organizaciones, por la estimación de beneficios que superen los costos mediante el análisis de la relación costo-beneficio, por la revelación de las contingencias para enfrentar el impacto ambiental, la utilización de activos y con ello tecnologías de avanzada para proteger el ambiente y la satisfacción de necesidades a la información mediante la revelación en los estados financieros de la inversión ambiental y su alcance para el ejercicio del control ambiental y la toma de decisiones, en tal sentido el estudio contribuye a establecer la responsabilidad social del contador público en el cuidado del medio ambiente.

La responsabilidad social y ambiental es un tema que esta en el tapete dada la importancia que las mismas representan para las organizaciones modernas. Hasta hace pocos años para una empresa la responsabilidad social y ambiental era una obligación para cumplir con la legislación respectiva; en los actuales momentos una empresa con responsabilidad social y ambiental es una empresa exitosa y con capacidad para gerenciar no sólo sus procesos productivos, sino también todo lo concerniente al cuidado y mantenimiento del medio ambiente y de mejoramiento social de su entorno.

El cumplimiento de la legislación respectiva no solo ofrece una visión positiva del profesional ante la sociedad, también le da seguridad jurídica al evitar las sanciones en ella contempladas, y a pesar de que pareciera que lo ambiental y social no tuvieran un reflejo en lo contable por lo intangible que son, ya a nivel internacional se están manejando ciertos principios contables



que ofrecen la posibilidad de reflejar esto en los libros contables. Es por este motivo que el Contador Público debe estar en conocimiento de los mismos para contribuir a que la organización a la que pertenece pueda cumplir con su responsabilidad social y ambiental.

Así pues, el profesional de la Contaduría Pública ante la falta de normas contables que le permitan incluir en la información financiera los efectos nocivos que causa la actividad empresarial al ambiente y al cambio climático, carece de los conocimientos y las herramientas requeridas para saber cómo debe actuar para extender su responsabilidad hacia la conservación del planeta en el cual habitan tanto los seres humanos como las especies animales y vegetales que integran a la biodiversidad. Como respuesta a lo antes expuesto, destaca el surgimiento de una preocupación por parte de los principales organismos internacionales respecto al cambio climático, con la firme intención de minimizar o erradicar las actividades que causan efecto invernadero y, consecuentemente, promueven el cambio climático.

Por ello, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela tendrá, necesariamente, que dirigir la forma de emitir la información financiera hacia las distintas causas generadoras del cambio climático, a fin de que el Contador Público pueda presentar en los reportes contables, los aspectos involucrados con la realización de las actividades productivas generadoras de contaminación y de los distintos gases cuya acumulación causan daños irreversibles a la atmósfera. De allí la relevancia de la actuación del Contador Público, al tener la facultad de dar fe pública a través de la emisión de los estados financieros, puesto que de la veracidad de la información allí consignada, puede depender en buena parte el bienestar y correcto desarrollo de toda una sociedad.

El presente estudio pretende analizar el rol de los Contadores Públicos Venezolanos en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional, al presentar la legislación pertinente a la responsabilidad social y ambiental aplicable a las organizaciones venezolanas. Además, se presentarán los principios de reconocimiento, medición, valoración y revelación en materia ambiental existentes para que los mismos se comiencen a manejar de forma que permitan plasmar de manera contable todo lo concerniente a la responsabilidad social profesional en materia ambiental. Así, el trabajo compilará información importante y servirá de referencia a futuros trabajos de investigación relacionados con el tema.

El determinar el papel que el Contador Público juega en el desarrollo de la Contabilidad Ambiental es otro punto que se pretende establecer. Hasta ahora la responsabilidad de estos profesionales con su empresa era el evitarle multas y sanciones fiscales al elaborar toda aquella información contable y financiera de manera eficiente y correcta. Ahora, y dado que lo social y lo ambiental también se está comenzando a plasmar en los libros de las empresas, crece esta responsabilidad, y el Contador debe estar al tanto de ello para evitarle ahora más y nuevas sanciones y multas.

Para los futuros investigadores en el área, el presente estudio puede resultar un punto de partida válido, al ofrecerles toda aquella información necesaria para establecer cuál es el rol del Contador Público en materia de desempeño social y ambiental. Asimismo, las organizaciones pueden tener en el presente estudio el respaldo necesario para conocer cuál es la legislación en el área, y cuáles las sanciones que ésta establece por su incumplimiento.

Así mismo, la sociedad en general puede tener en la presente investigación un referente válido para hacer que las empresas y organizaciones que la conforman cumplan con su responsabilidad con ella y en materia ambiental, preservando así los recursos naturales y creando mejores condiciones de vida a pesar del desarrollo local y global.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCOTEÓRICO REFERENCIAL**

#### **2.1 Antecedentes**

Plantear un enfoque válido de lo que es la responsabilidad ambiental empresarial no es fácil, y más aún si en estos momentos están surgiendo nuevas tendencias al respecto en materia contable. Anteriormente lo ambiental no era reflejado en la información financiera y contable de las organizaciones, por lo que su cumplimiento representaba un mínimo de esfuerzo por parte de las mismas sólo para evitar caer en sanciones y multas. Hoy la situación es diferente. La responsabilidad social y ambiental ha llegado a convertirse en un factor clave para la gerencia de toda empresa, hasta el punto de que se le ha comenzado a asignar variables de costos válidos para ser expresados contablemente, lo que garantiza una efectiva gestión al respecto y, en menor medida, prestigio a los ojos de la sociedad.

Para profundizar al respecto, se presentan a continuación algunas de las investigaciones llevadas a cabo por otros estudiosos de la materia, y los aportes que pudieran generar para un mejor conocimiento y entendimiento de lo que la responsabilidad social y ambiental representa para las empresas moderna y en especial para los Contadores Públicos, como representantes de las mismas a nivel financiero y contable.

Vásquez, Bongianino y Sosisky (2008), en un Trabajo de Grado titulado *El Contador Público como Comunicador sobre Desempeño Social y Ambiental* (Universidad de Buenos Aires, Trabajo de Maestría publicado en Internet), presentan un conjunto de terminologías empleadas en el manejo e

incorporación de la información en materia ambiental al plano contable. Los autores consideran que los Contadores juegan un papel importante en el manejo de la mencionada información, ya que son los únicos con la experticia y formación necesarios para ello. Algunos de los términos presentados son Contabilidad Ambiental, Contabilidad Social, Normas ISO 14000, Derecho Ambiental y Desarrollo Sostenible.

El objeto central del estudio, y que los autores alcanzaron con el desarrollo del mismo, es que los Contadores Públicos son las personas idóneas para manejar y presentar la información contable en materia ambiental de manera efectiva. Por ello, son los indicados para fungir como comunicadores en ese sentido, para presentar ante las autoridades y la sociedad en general las políticas y acciones que con respecto al mantenimiento del medio ambiente está realizando su organización.

El aporte que el estudio hace a la presente investigación es que explica cuáles son aquellos términos utilizados hoy en día en materia de contabilidad ambiental, y el papel que juega el Contador Público en las nuevas técnicas contables en materia de responsabilidad social ambiental de las organizaciones modernas.

La Contabilidad Ambiental representa una oportunidad válida para las organizaciones modernas de desarrollar sus políticas, acciones y actividades en materia de responsabilidad social y ambiental. Dada la creciente importancia que este tema está teniendo para las empresas del sector privado e instituciones del Estado, es importante que la misma se apoye en todo aquel instrumento legal de obligatorio cumplimiento para poder tener un basamento válido para su incorporación a los sistemas contables de las mismas. El Contador Público, como experto en materia contable, deberá

velar porque los conceptos que se habrán de utilizar para reflejar todas aquellas inversiones y los costos en materia ambiental, de manera contable, sean válidamente aceptados y reflejados en los estados financieros que se realicen, y además deberá ser facilitador para la comunicación y transmisión de esa información a todos los niveles e instituciones que así lo requieran.

Pérez (2008), en su Trabajo de Postgrado titulado *Diseño de un Modelo de Gestión Ambiental para el Grupo de Empresas Central Matilde, C.A. Destilería Yaracuy*(Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Trabajo de Especialización no publicado), plantea el desarrollo de un modelo de gestión en materia ambiental para generar todo un sistema seguro de transporte y distribución de la vinaza, agente contaminante utilizado en el proceso de destilería. El autor plantea como objetivo central el analizar las variables de costo-beneficio del mencionado sistema de transporte y distribución, el cual representa a su vez un primer intento por incorporar esas variables a los sistemas contables de las empresas que conforman el grupo, ubicadas en Chivacoa, Estado Yaracuy.

En el desarrollo del estudio, se analizaron distintas variables intervinientes en el manejo de la vinaza y las repercusiones que de manera constante tienen sobre el sistema financiero y contable del grupo de empresas, llegando a la decisión de incorporarlas de manera frecuente en el manejo de esa información, por lo que se tuvo que justificar esta incorporación en el capital y en los activos intangibles de las mismas a partir de la puesta en práctica del sistema de transporte y distribución.

Esta justificación, concluye el autor, tuvo que ver con la creación y puesta en práctica de lo que llamaron un Vinazoducto, el cual pasaría a funcionar de manera constante y a representar un nuevo activo para la

organización realizando inversiones en mantenimiento y operatividad.

La investigación tiene un aporte interesante para el presente estudio, en el sentido de que hace un primer y válido acercamiento a lo que hoy en día se denomina Contabilidad Ambiental, en el cual se desarrollan un sistema de variables costo-beneficio a ser incorporadas en el manejo de la información contable y financiera de las empresas, todo ello en procura de mantener y conservar el medio ambiente al reducir el impacto de un agente contaminante como la vinaza en el mismo.

Martínez (2007) en su Trabajo de Postgradotitulado *Naturaleza de los Costos Ambientales en el Sistema de Contabilidad de Gestión Ambiental de la Empresa Valores Roa, C.A. Caso de Estudio: Central Azucarero Motatán*(Universidad de Los Andes, Trabajo de Maestría no publicado), establece como propósito general el definir la naturaleza de los costos ambientales en los que incurrirá la empresa Central Azucarero Motatán desde el momento mismo que comience su nueva Gerencia de Gestión Ambiental, y para lo cual deberá reflejarlo en los sistemas contables de la misma. La investigación basó su análisis en los resultados presentados por un laboratorio privado, el cual determinó los elementos contaminantes que produce la empresa, y las acciones y correctivos a aplicar para minimizar su impacto sobre el medio ambiente, por lo que en consecuencia se generarán costos e inversiones.

La principal conclusión a la que llegó el autor es que plantea que es posible determinar nuevos elementos factibles de ser considerados costos, y por lo tanto ser trasladados a los sistemas contables de una empresa. La creación de una Gerencia de Gestión Ambiental simplifica en parte los procesos de análisis en materia de costos e inversiones necesarios para

reducir significativamente el impacto ambiental que los procesos productivos generan en el entorno. Las nuevas inversiones en la materia y los aportes que regularmente se harán en ese sentido pueden ser considerados costos recurrentes, y por lo tanto, contabilizables.

El principal aporte del estudio tiene que ver con el establecimiento de nuevos conceptos en materia ambiental que pudieran ser considerados costos y por lo tanto ser reflejados en los sistemas contables de una organización. En el caso específico del presente estudio, los procesos productivos de un central azucarero son radicalmente distintos a los de la industria petrolera, por ejemplo, y por lo tanto los conceptos de costos son a su vez distintos. La llamada Contabilidad Ambiental es, por lo tanto, una rama de la contabilidad que debe adaptarse a la realidad específica de cada organización, innovando en lo posible en sus objetivos y en la forma en que se reflejan los nuevos costos contables en materia ambiental

Brito, (2005) en su Trabajo de Postgrado titulado *Presentación Contable de los Costos Ambientales en los Estados Financieros de la Industria Petrolera. Caso de Estudio Refinería Las Piedras, Estado Carabobo*(Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, Trabajo de Maestría no publicado), se plantea como objetivo central el analizar y presentar en sus sistemas contables y financieros los costos ambientales en los que incurre una industria petrolera, es decir, la presentación contable de las partidas que deben incluir dichos costos. El estudio hizo un recorrido por todas aquellas políticas y normativas internas de la industria petrolera, con el fin de establecer todos aquellos elementos que pudieran generar valor contable con respecto a los costos ambientales producto de su trabajo con el petróleo.



La principal conclusión a la que llegó el autor es que es posible reflejar de manera contable todos aquellos costos en materia ambiental en los que incurre la industria petrolera, en especial aquellos destinados a mantenimiento y conservación del medio ambiente, por lo que es necesario que el Contador o encargado de la presentación de los estados financieros tenga conocimiento efectivo de todos esos costos y de las inversiones que en el área realiza la industria petrolera. Además, se debe tener en cuenta toda aquella legislación que rige la materia, dada que la misma pudiera generar elementos a considerar a la hora de crear una efectiva gestión ambiental.

Los aportes que la investigación hace al presente estudio tienen que ver con el hecho de que se hacen las evaluaciones necesarias para el establecimiento de todos aquellos costos medio ambientales que se pueden reflejar de manera contable dentro de la industria petrolera. Por ser ésta una empresa con gran impacto ambiental, es importante que la misma canalice este impacto hacia sus estados contables y financieros, haciendo que los costos por este concepto aparezcan de manera permanente a partir de su incorporación, lo que genera a su vez acciones y políticas permanentes en la materia, mejorando la responsabilidad social y ambiental de la principal industria del país.

En los trabajos de investigación anteriores se puede encontrar que la responsabilidad social y ambiental del Contador Público está determinada por el nivel de participación o involucramiento que tenga este profesional en los procesos de determinación de las variables de costos ambientales, y la forma de incluirlos de manera efectiva en los sistemas contables. Recurrir a las leyes, decretos y todos aquellos instrumentos legales que rigen la materia, es también una responsabilidad del Contador Público, quien con la

Contabilidad Ambiental está aumentando también su nivel de experticia y preparación en el área.

## **2.2 Bases Teóricas**

En años recientes, las empresas modernas no tenían ningún tipo de interés en presentar informes detallados de sus actividades en materia medioambiental. Y si lo hacían era de manera incompleta, por el riesgo de ofrecer una imagen negativa la cual podría dañar el prestigio o la buena imagen que la colectividad tenga de ella. Para Scavone (2005):

Las causas que suelen dar para limitar la información medioambiental (fundamentalmente datos sobre contingencias), son que el empleo de los datos se puede utilizar en contra de la empresa, sobre todo en un pleito, la mala imagen que puede dar ante los consumidores que puedan rechazar la actitud de la empresa, la presión de los grupos ecologistas que a través de estos datos ataquen y realicen campañas contra la empresa, la posibilidad de que parte de esta información pueda afectar el valor de activos ante una posible venta. (p. 73).

Afortunadamente el aumento de la conciencia ambiental en los últimos años ha provocado que las organizaciones tomen más en cuenta esta realidad a la hora de llevar a cabo sus actividades productivas. Aunque en primera instancia esto se deba a la iniciativa de los gobiernos, cuyas legislaciones de cierta manera “obliga” al mantenimiento ambiental, muchas empresas han comenzado a actuar responsablemente en el tema, y por lo tanto hacen inversiones y esfuerzos para que su impacto en el medio ambiente sea el mínimo posible.

**Medio ambiente:**

Medio ambiente es el conjunto de factores físico-naturales, sociales y culturales, económicos y estéticos, que interactúan entre sí, con el individuo y con la comunidad en la que viven, determinando su forma, carácter, relación y supervivencia.

Del concepto anterior se desprende que el ambiente debe ser entendido como un sistema, como un conjunto de elementos que interactúan entre sí, además de que es precisamente el ambiente el aspecto que le va a servir de estudio al Contador Público y fundamentalmente es en el medio ambiente donde la empresa puede causar un impacto provocado por sus actividades.

***La Contabilidad Ambiental***

Atristan y Alvarez (1.997), la define como la toma de decisiones para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional.

La definición anterior describe como la Contabilidad Ambiental no es independiente de la contabilidad general, sino que forma parte de ella, surge como resultado de las crecientes necesidades de profesionales de la Contaduría Pública, de darle sentido al impacto que tienen las actividades de la empresa del Medioambiente.

La Contabilidad Ambiental debe servir a la dirección de la empresa para contar con información fiable, verificable y periódica para determinar si

la actuación Ambiental de la compañía se desarrolla de acuerdo con los criterios establecidos por la citada dirección

Una de las iniciativas de este sector en el área es la creación de nuevos espacios dentro de las mismas para ello, como las Gerencias Ambientales, las cuales se dedican exclusivamente al tema, y por lo tanto fomentan de manera positiva la responsabilidad social de las empresas. El impacto que el sector industrial ha tenido sobre el medio ambiente durante décadas ha provocado grandes daños al mismo hasta el punto de poner en peligro la vida humana misma en un futuro inmediato. Las iniciativas ambientales, según algunos expertos, han llegado tarde para eliminar este panorama negativo.

En este sentido, las gerencias ambientales han causado a su vez que surjan nuevas herramientas y sistemas en el área, como la Contabilidad Ambiental, que incorpora al manejo financiero de las empresas los términos y conceptos que en la materia se han comenzado a manejar. La Contabilidad Ambiental permite, según Bravo (2007):

El reconocimiento y revelación de los efectos medioambientales negativos en la práctica contable convencional.

La identificación separada de los costos e ingresos afines al medio ambiente dentro de los sistemas contables convencionales.

La toma de acciones para crear iniciativas en orden de considerar los efectos medioambientales existentes en la práctica contable convencional.

El desarrollo de nuevas formas de medir, informar y valorar; para cumplir con propósitos internos y externos.

El desarrollo de nuevos sistemas contables financieros y no financieros, sistemas de información y de control

para aprovechar beneficios medioambientales de las decisiones administrativas. (p. 61).

El impacto ambiental en números, así como las acciones a seguir en la materia y el costo que esas acciones implicarían para la organización es el objetivo central de la Contabilidad Ambiental. Las empresas, basadas exclusivamente en el manejo numérico de sus actividades, necesitaban que surgiera una nueva herramienta que les permitiera responder a la sociedad y a los gobiernos por sus acciones en detrimento o a favor de la naturaleza o el medio ambiente. Aunque en principio esto pareciera responder más bien a una justificación de lo pagado en multas y sanciones impuestas por los gobiernos, en la actualidad esto sirve para justificar los gastos e inversiones que en la materia han estado haciendo las mismas con el objeto de evitar nuevas multas y sanciones.

Por otra parte, Marín (2008) considera que:

La aparición de insumos y materias primas no contaminadoras constituyen costos ambientales en conjunción con la visión tradicional de la contabilidad que debe trascender en la actualidad con el fin de vincular al costo ambiental otros materiales que afinen la valoración e identificación del tópico ambiental, para su ajuste y disminución en el futuro. (p. 13).

Estos insumos conllevan a un ajuste obligatorio de la presentación tradicional que de los mismos se venía haciendo hasta ahora en los sistemas contables para su compra. Es por ello que se aprovecha la oportunidad que brinda esta nueva realidad para hacer todo un proceso de inclusión de todos los costos e inversiones ambientales por parte de las empresas, y a la vez cumplir con las exigencias establecidas en materia de responsabilidad social en el país.

Aunque se ha venido hablando de las obligaciones legales que en materia ambiental tienen las empresas modernas, también a nivel de los Contadores Públicos se han venido dando esfuerzos para que estos profesionales tengan en cuenta la cuestión ambiental durante el desarrollo de sus actividades, cuando la responsabilidad nazca precisamente de la empresa donde laboren, como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por ejemplo.

Al respecto, Marín (2008) complementa:

La empresa debe crear una provisión para el medio ambiente cuando esté obligada por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar, daños frente a una obligación asumida. Este concepto es contemplado en la NIC 37 en donde se determina que se obligará a sanear y limpiar los terrenos ya contaminados; plantea reconocer la oportuna provisión por importe de la mejor estimación de los costos de saneamiento y limpieza. (p. 34).

Los Contadores tienen sus propios instrumentos de responsabilidad social ambiental; el hecho de que éstos estén contemplados en normativas para las organizaciones para las cuales trabajen no minimiza su rol en el tema. Más bien les ofrece una oportunidad de hacer las cosas bien para su propia protección en caso de que sus empresas no quieran tomar en serio la cuestión ambiental.

La Contabilidad Ambiental es, por lo tanto, el instrumento que surge ante la necesidad de las organizaciones por medir, valorar y controlar los elementos del medio ambiente que acarrearán algún tipo de costo, inversión o erogación para la organización. En investigaciones anteriores se ha establecido que estos costos e inversiones en muchos casos corresponden a

conceptos recurrentes en la materia, como el mantenimiento de sistemas de protección ambiental o la creación de nuevos por parte de empresas con un gran impacto sobre el medio ambiente. En algunos casos los costos ambientales son comunes para un conjunto de empresas, así tengan diferentes ramas de actividad.

### **Tipos de Contabilidad Ambiental**

Según la “Environmental Protection Agency” (Agencia de Protección Ambiental) de Estados Unidos existen los siguientes tipos de Contabilidad Ambiental

1. Contabilidad Nacional: Es una medida macroeconómica. El término Contabilidad Ambiental está referido a la economía Nacional. Por ejemplo: El término Contabilidad Ambiental puede ser usado en unidades físicas o monetarias de acuerdo al consumo de recursos naturales de la Nación sean renovables o no renovables. En este contexto la Contabilidad Ambiental ha sido denominada “Contabilidad de Recursos Naturales”

2. Contabilidad Financiera: Relacionado con la preparación de los Estados Financieros que están basados de acuerdo a los Financial Accounting Standards Board (FASB) y a los Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

La Contabilidad Ambiental en este contexto está referida a la estimación e información de las responsabilidades Ambiental y los costos desde un punto de vista financiero.

3. Contabilidad Gerencial: Es el proceso de identificación, recolección

y análisis de información, principalmente para propósitos internos. Esta dirigido a la administración de los costos, en especial para tener en cuenta en las decisiones administrativas en el ámbito de la producción y otros.

### **Características de la Contabilidad Ambiental**

Como lo afirman Méndez y Marcia. (1993): La responsabilidad de la Contabilidad frente al medio ambiente: registra los gastos y pasivos relacionados con el medio ambiente, presentándolos de tal forma que la información financiera generada sea reutilidad para la preservación de los recursos naturales relacionados con la operación del ente económico.

-Su enfoque es gerencial, considera las operaciones realizadas por la entidad sus costos y se proporciona información para la toma de decisiones respecto a la estrategia de negocios de la entidad.

-Estudia la factibilidad económica y ambiental de los proyectos a emprender por la entidad.

-Incorpora nuevos usuarios de la información financiera proporcionada por la empresa tratando de satisfacer sus necesidades.

### **La Responsabilidad Profesional del Contador Público**

El fenómeno del cambio climático, así como ha afectado a los distintos habitantes del planeta, necesariamente tendrá que impactar el desempeño profesional del Contador Público, quien ante los fenómenos ambientales tendrá que desarrollar principios y reglas de conducta que le permitan contribuir con la conservación del ambiente, preservar la calidad de vida de



la sociedad y garantizar el desarrollo sostenible. Por ello, Castellanos (2006) expresa:

Los Contadores Públicos aprenden a asumir su responsabilidad profesional desde que son estudiantes, pasantes, maestros que ejercen y prestan sus servicios profesionales, expresidentes de un colegio, presidentes de un instituto o servidores públicos; es decir, el Contador Público es educado para asumir, permanentemente, su responsabilidad profesional. (p. 36).

Efectivamente, el ejercicio de la Contaduría Pública tiene diversos campos de actuación y en cada uno de ellos, los profesionales tienen la obligación de asumir su responsabilidad ante los accionistas, gerentes, otros profesionales, estudiantes y, por ser los responsables de emitir la información que es utilizada como soporte en el proceso de toma de decisiones, ante el ambiente. Al respecto, comenta Goldberg (2008:47): “la problemática de la responsabilidad profesional de los Contadores Públicos surge del doble papel que significa el suministro de servicios a sus clientes y la información pública hacia terceros”.

En este sentido, los reclamos por el ejercicio profesional de la Contaduría Pública pueden desprenderse tanto de los clientes como de terceros que se consideren afectados por los informes emitidos. En cualquiera de los casos, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emite normas técnicas relacionadas con el desempeño profesional y existe también un Código de Ética que debe cumplirse, como prueba de un óptimo desempeño.

Así pues, la responsabilidad profesional del Contador Público se caracteriza por la necesidad de colaborar con el objetivo perseguido por la

entidad y puede limitarse cuantitativamente (hasta cierto monto) o cualitativamente. La tarea del profesional se debe realizar mediante el cumplimiento de normas y procedimientos.

Por lo tanto, esta responsabilidad va más allá de sus deberes como experto de las Ciencias Contables, pues tiene características fundamentales bien definidas, enmarcadas dentro de un contexto específico que evoluciona de forma paralela al desarrollado por el conocimiento y, muy especialmente, a través de la evolución que el hombre experimenta en el entorno, ya que según Torres (2007;84): “no se adquiere una responsabilidad si antes no adquieren conocimientos”.

### **Reconocimiento Contable de las Actividades que Promueven el Cambio Climático**

Para incluir la información ambiental en los estados contables, se han desarrollado nuevas adaptaciones de las normas ya existentes, debido a que hoy día constituye una necesidad ante la importancia adquirida por el fenómeno del cambio climático y la responsabilidad que tienen las empresas como unidades contaminantes.

Por ello, cada vez es más creciente la demanda de los usuarios de información contable relativa a aspectos ambientales, y según Zamorano (2006;45), esto ha generado: “la necesidad de adaptar la disciplina contable para que pueda abordar satisfactoriamente estas nuevas situaciones de la realidad”.

En efecto, actualmente la contabilidad imputa de forma correcta los gastos de investigación y desarrollo de tipo ambiental y los costos de producción, es

decir, la factura se carga a gastos o al costo y se abona al banco o a cuentas por pagar; pero no reconoce los beneficios que la empresa pudiera obtener del ambiente, lo cual obedece a que la misma se basa en la propiedad de los bienes que se utilizan, con precios de venta establecidos y valores cuantificados, sin que recursos como el aire y el agua se tomen en consideración, debido a que carecen de un monto comercial. A su vez, en la mayoría de las ocasiones, se ignora el daño que las entidades generan con el uso de estos recursos naturales al ambiente.

Sin embargo, desde hace algún tiempo se ha percibido una tendencia clara hacia la necesidad de que existan principios de contabilidad o normas de información financiera universales que sean de observancia obligatoria a nivel mundial, ya que la globalización de la economía lo reclama de forma ineludible. Al respecto, comenta Hernández (2005:5): “para dar aceptación internacional a estados financieros, las empresas deben preparar su información de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB”.

En este sentido, en un mundo altamente interrelacionado, se ha hecho necesario encontrar un lenguaje y estándares comunes que faciliten el intercambio de información, la comprensión y la confianza a través de las fronteras. En ese contexto, el idioma inglés ha sido acogido como el idioma internacional de negocios; el dólar compite con el euro, en reemplazo de monedas de uso centenario como la lira, la peseta, el marco y el franco, como moneda de intercambio internacional. Adicionalmente, frente a ese reto, la comunidad internacional ha estado coordinando esfuerzos para la búsqueda de estándares de “mejores prácticas” que faciliten el intercambio económico y proporcionen niveles apropiados de seguridad y la profesión de la Contabilidad no puede escapar a esta realidad.

De la misma no escapa Venezuela, por lo que ante la necesidad de incrementar la confiabilidad de la información financiera para ampliar su fiabilidad, objetividad, relevancia y, por sobre todo, comparabilidad a nivel internacional, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las NIIF emitidas por el IASB, previa revisión e interpretación de cada una de ellas, por parte del Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) y aprobación en un Directorio Nacional Ampliado o cualquier órgano competente para ello.

El proceso de adopción de las NIIF ha sufrido un sinnúmero de prórrogas, llevando a la existencia de organizaciones que emiten sus estados financieros con base en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y, simultáneamente, empresas que elaboran su información contable regida por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), lo cual ha traído como consecuencia, falta de armonización contable en el ámbito nacional e internacional, entre otros aspectos que dificultan aún más el reconocimiento contable de los aspectos ambientales. Situación que está siendo mejorada ya que actualmente todas las grandes empresas en Venezuela deben elaborar sus estados financieros bajo NIIF y a partir del 01-01-2011 todas las PYMES, con lo que las VEN-NIIF serán los nuevos principios contables en Venezuela.

Por otra parte, el principal emisor de normas contables a nivel mundial, es decir, el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB), no ha emitido alguna Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), que considere de manera exclusiva, la contabilización de los factores ambientales. Por ello, en el ámbito internacional se han planteado diversos intentos destinados a incluir la información ambiental en los estados financieros, siendo el país pionero según Tellez (2002;91): “Estados Unidos

de Norteamérica (EE.UU.), que está en el grupo de los más avanzados en esta temática junto con Canadá y Australia”.

Sin embargo, se ha aprobado una Recomendación en el seno de la Unión Europea, la cual utiliza las Normas Internacionales de Información Financiera, que delimita, según Tellez (2002;92): “las normas contables que la Comisión Europea ha considerado que los Estados miembros deberían cumplir, para incorporar la información ambiental en los balances contables”; cuyos avances son los siguientes:

**Cuadro N° 1: Esquema sobre el contenido de las NIIF en materia ambiental**

<b>NORMA INTERNACIONAL NIC-NIIF</b>	<b>CONTENIDO / ALCANCE.</b>
A) INTRODUCCIÓN:	El principal órgano emisor de normas contables (el IASB), no dedica ninguna Norma Internacional de Contabilidad (NIC) de forma exclusiva a regular esta cuestión. Hay indicaciones dispersas en diferentes NIC:
B)                   ACTIVOS MEDIAMBIENTALES: -.NIC-16.-	La NIC-16, establece que deben ser catalogados como Activos medioambientales, aquellos activos que se adquieran por motivos de seguridad o por razones medioambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el resto de los activos.
C)                   ASPECTOS FINANCIEROS DE LOS COSTOS MEDIAMBIENTALES -.NIC-8.-	1. La NIC-8, en relación con cambios de criterio o corrección contable de errores, exige la aplicación retroactiva, ajustándose el saldo de apertura de cada componente del Patrimonio Neto afectado para el primer ejercicio para el que se presente información financiera. 2. Conforme a la Normativa Internacional, de forma general, los elementos de Propiedad,

	<p>planta y equipo pueden ser activados aunque la empresa no obtenga beneficios económicos de los mismos, siempre que sean necesarios para que la empresa pueda obtener beneficios del resto de los activos</p>
<p>D) RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES.          -.NIC-37.-          -.NIC-16.-          -.CINIIF N° 1.-</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los costos medioambientales deben recogerse en una “Provisión”, siempre que cumplan con las condiciones para “Dotar una Provisión”, conforme con lo establecido en la NIC-37.-</li> <li>2. El IASB, en la NIC-37, nombra como obligación implícita aquella que es consecuencia de las actuaciones de la propia Entidad en las que, debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a “Políticas Empresarias de Dominio Público” o a una declaración suficientemente concreta, la Entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a “aceptar” cierto tipo de responsabilidades y, como consecuencia de lo expuesto, haya creado expectativas válidas frente a terceros afectados con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.</li> <li>3. Conforme a la NIC-37, se ha de tener en cuenta una nueva legislación, cuando exista evidencia objetiva suficiente de que se llegará a promulgar, lo que en ocasiones no ocurrirá hasta que la nueva legislación se haga efectivamente obligatoria.</li> <li>4. Conforme a la NIC-16, suponen un componente del coste, la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la Entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de</li> </ol>

	<p>existencias durante tal periodo. En consecuencia, las provisiones para restaurar daños medioambientales, se capitalizan como un mayor importe en libros del Inmovilizado al que se refieren desde que la Entidad se encuentra obligada a efectuar la restauración.</p> <p>5. La NIC-37, establece que los potenciales reembolsos que se puedan recibir de terceros deben reconocerse como un "ACTIVO INDEPENDIENTE", cuando sea prácticamente segura su recepción.</p>
--	---

Fuente: Tellez (2002)

### **Normas ISO 14000**

La gestión del medio ambiente es un tema crucial para el éxito de cualquier negocio, por lo que en 1996 se empezó a publicar un marco en el cual gestionar los impactos que se producen en el medio ambiente, a fin reducir costos, mejorar la eficiencia y dar una ventaja competitiva a las empresas, a través de la serie de normas ISO 14000, dedicadas a la gestión ambiental y según acota Domenech (2003):

Muchos países comenzaron a implementar sus propias normas ambientales, por lo que variaban mucho de un país a otro. En este contexto, la Organización Internacional para la Estandarización (ISO) fue invitada a participar a la Cumbre de la Tierra, organizada por la Conferencia Sobre el Medio Ambiente y Desarrollo en junio de 1992 en Río de Janeiro, Brasil. Ante tal acontecimiento, ISO se comprometió a crear normas ambientales internacionales, después denominadas, ISO 14000. (p. 89).

Por lo tanto, se estandarizaron a nivel internacional las normas ISO 14000, quedando compuestas por un conjunto de documentos de gestión ambiental

que, una vez implantados, afectan todos los aspectos de las actividades de una organización en sus responsabilidades con el entorno natural y ayudan a tratar sistemáticamente asuntos ambientales, con el fin de mejorar el comportamiento en este sentido y las oportunidades de beneficio económico para los distintos entes de la sociedad.

Por ello, el compromiso responsable de los Contadores Públicos con respecto al ambiente debe circunscribirse a la aplicación de la mencionada norma, ya que la misma permite subsanar los problemas relacionados con las actividades realizadas por las organizaciones, con miras a evitar la reducción de la capa de ozono y el incremento del cambio climático, entre otros aspectos que puedan afectar al entorno, tales como la deforestación y la reducción de la diversidad biológica. Ahora bien, cuando se busca organizar, establecer, documentar, implantar, mantener y mejorar un sistema de gestión ambiental debe aplicarse estrictamente el contenido de la ISO 14001; situación que obliga a cumplir con los siguientes pasos:

**Cuadro N° 2: Pasos para la Aplicación de la ISO 14001**

Nº de Pasos	¿En qué Consiste?
<b>1</b>	La organización establece, documenta, implanta, mantiene y mejora continuamente un sistema de gestión ambiental de acuerdo con los requisitos de la norma ISO 14001:2004 y determina cómo cumplirá con esos requisitos.
<b>2</b>	La organización planifica, implanta y pone en funcionamiento una política ambiental que tiene que ser apoyada y aprobada al máximo nivel directivo y dada a conocer tanto al personal de la propia organización como todas las partes interesadas. La política ambiental incluye un compromiso de mejora continua y de prevención de la contaminación, así como un compromiso de cumplir con la



	legislación y reglamentación ambiental aplicable.
<b>3</b>	Se establecen mecanismos de seguimiento y medición de las operaciones y actividades que puedan tener un impacto significativo en el ambiente
<b>4</b>	La alta dirección de la organización revisa el sistema de gestión ambiental, a intervalos definidos, que sean suficientes para asegurar su adecuación y eficacia.
<b>5</b>	Si la organización desea registrar su sistema de gestión ambiental: Contrata una entidad de certificación debidamente acreditada (ante los distintos organismos nacionales de acreditación) para que certifique que el sistema de gestión ambiental, basado en la norma ISO 14001:2004 está conforme con todos los requisitos de dicha norma.

Fuente: Lamprecht (2000).

Tal y como se muestra en el cuadro anterior, toda organización que desee adherirse a la norma ISO 14001, debe incorporar y entender el concepto ambiental dentro de los objetivos y metas empresariales, labor que consiste en documentar la gestión en relación con el entorno natural, planificar la política, establecer mecanismos de medición y contratar una entidad de certificación, la cual debe estar acreditada para garantizar que el sistema está perfectamente adaptado a la norma.

Esta política evitará, a largo plazo, un incremento de los costos empresariales, si se presenta un accidente ambiental serio de proporciones elevadas. La adaptación e implantación de una gama de técnicas de gestión ambiental de una manera sistemática, puede conseguir alcanzar resultados óptimos para todas aquellas partes interesadas, pero no garantizar, en sí mismas, unos resultados ambientales óptimos.

Cabe destacar que la entidad de certificación según acota Lamprecht (2000), está conformada por aquellas empresas que:

Tienen como función, certificar a otras empresas, es decir, son las responsables de la auditoría realizada a la empresa interesada en obtener una certificación según ISO 14001:2004. Estas entidades deben ser independientes de la empresa que auditan, y no haber realizado otros trabajos para ella, como por ejemplo, consultoría para implementar el sistema que certifican. Las Entidades de Certificación son a su vez, evaluadas por Entidades Nacionales de Acreditación. Es normal que cada país tenga su propio ente Acreditador, en algunos casos, existen acuerdos de reconocimiento de Certificados entre estas entidades. (IAF – International Accreditation Forum). Algunos Organismos de Acreditación reconocidos internacionalmente son ANAB (EEUU), RvA (Holanda), UKAS (Reino Unido), SCC (Canadá). (p. 35).

Por lo tanto, la adopción de este sistema implica, entre otros aspectos, garantizar que la gestión ambiental de la organización sea debidamente fiscalizada, el cumplimiento de los requisitos legales, un ahorro de costos debido a la disminución del consumo y de energía, una reducción de los riesgos ambientales, así como una mejora de la imagen y por ende de la competitividad de la empresa, y un desarrollo de las relaciones internas y externas.

De esta manera, el Contador Público que desee realizar una actuación responsable para con el ambiente, deberá suscribir su trabajo a los requerimientos de entidades de certificación ambiental, referidos a la implementación y puesta en marcha de los parámetros establecidos por la ISO 14001.

También es importante señalar uno de los aportes más destacables sobre el registro de los aspectos ambientales en los estados financieros, realizado por la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), la cual, según acota Tellez (2002):

Publicó en enero de 1999 el trabajo titulado: Hacia una Estructura Generalmente Aceptada para los Informes Ambientales, en el que expresa que el objetivo de estos informes es la provisión de información sobre el impacto ambiental y el desempeño operacional de una entidad, que es útil para grupos de interés relevantes al valorar su relación con dicha entidad. Se desprende, que cada organización optará por los informes más apropiados al sistema de gestión ambiental empleado. Y este último, se adecuará siempre a su compromiso ambiental y a la estrategia prefijada, de forma tal de un mejor aprovechamiento de las ventajas competitivas que la implementación de un SGA le confiere. (p. 8).

Por lo tanto, se puede afirmar que en Europa se han realizado esfuerzos para otorgar general aceptación a los informes ambientales, pues son diversas las necesidades de empresas que buscan minimizar los daños causados al ambiente y por lo tanto, obtener la información requerida para lograrlo.

Sin embargo, en Venezuela tanto las normas nacionales de contabilidad (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PCGA), como las internacionales (Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF), hasta el presente no admiten la introducción de cuentas ambientales en los estados financieros, lo cual justifica la falta de inclusión del entorno natural en los reportes contables y la necesidad de adoptar estrategias por parte de los Contadores Públicos, para mostrar los efectos causados por las entidades al ambiente.

## **La Contabilidad Ambiental para el Desarrollo Sustentable**

Díaz Jorge (1993), Contabilidad y Auditoría Ambiental, dice que el desarrollo sustentable es aquel que satisface nuestras necesidades presentes, sin impedir que las generaciones futuras satisfagan las suyas. El desarrollo sustentable contiene los aspectos sociales y ambientales de garantizar la seguridad de productos, envases, procesos y servicios, tanto para la humanidad como para el ambiente. Es concebido como la búsqueda de seguridad social, económica y ecológica, que garantice la continuidad de la humanidad. El término desarrollado sustentable se utiliza en los países en vías de desarrollo, para denotar un desarrollo posible y con una conciencia ambiental a lo largo del tiempo.

El desarrollo sustentable surge con el informe de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del desarrollo, llamado informe Bruntland en 1.987, el cual fue encargado por las Naciones Unidas para conocer más sobre la situación económica y ecológica a nivel mundial. En este informe se muestra la interrelación existente entre los ecosistemas de distintas regiones sin respetar fronteras, debido a que los sistemas del ambiente transportan los contaminantes de un lugar a otro.

Dentro de este contexto surge el problema del medio ambiente a grado tal que los conceptos de la economía neoclásica basada en la asignación eficiente de los recursos escasos en la que se le considera al medio ambiente como un recurso ilimitado, no resulta válida en las circunstancias del mundo de hoy y es por ello que aparece el concepto de desarrollo sustentable.

El desarrollo sustentable está directamente relacionado con las teorías o modelos desarrollados por la economía, es así como la contaduría al igual que la economía reconoce la escasez de los recursos. El uso eficiente de los recursos se encuentra íntimamente relacionado con los niveles de vida de la población, satisfaciendo sus necesidades tanto físicas como emocionales. La información financiera eficientemente o no, de esta manera los inversionistas y acreedores asignan adecuadamente sus recursos y el riesgo de la entidad.

La contaduría reconoce que en los sistemas económicos altamente desarrollados los dueños e inversionistas confían la custodia y control de sus propiedades a otros. En los sistemas económicos actuales los dueños de los recursos confían su administración a personas encargadas. A través del tiempo la Contaduría ha contribuido a mantener el control y proporcionar información útil para la toma de decisiones.

Se necesita llevar a cabo un control adecuado de los recursos naturales, así como de su asignación y uso, la sociedad misma está valorando más los recursos naturales, así como de su asignación y uso, la sociedad misma está valorando más los recursos, ya que se están convirtiendo en un bien escaso y a su vez se pone en riesgo el desarrollo económico.

Por lo cual la Contabilidad surge como una herramienta para valorar y medir la “depreciación” o en una forma más apropiada el “agotamiento” para la toma de decisiones por parte de los usuarios tradicionales de la información financiera así como de nuevos usuarios que se han incorporado debido a la importancia de las políticas ambientales.

Estos nuevos usuarios forman un conjunto de personas que comprende

en términos generales a cualquier persona que se vea afectada por las actividades de la entidad. De esta forma abarca tanto a los usuarios tradicionales como a personas que viven alrededor de las instalaciones de la entidad, consumidores, grupos de protección ambiental, investigadores, posibles inversionistas interesados más en la seguridad de sus inversiones a través del tiempo que en altos rendimientos, etc.

La contabilidad para el desarrollo sustentable según Atristain Monserrat y Barrón (1997) “es la técnica que registra y cuantifica las operaciones realizadas por una entidad, enfocadas a la disminución de las emisiones contaminantes, desgaste de activos ecológicos y el reconocimiento de pasivos contingentes relacionados con restauraciones y removilizaciones ocasionadas por el daño al medio ambiente”.

La definición anterior presenta un amplio campo donde los conocimientos del Contador Público son los adecuados para poder informar a las personas y entidades interesadas en las actividades de la empresa y en los efectos que estas tienen sobre el medio ambiente, ya que es necesario el cuantificar y evaluar los riesgos y la probabilidad de ocurrencia de ciertos eventos que constituyen pasivos contingentes de gran importancia para la empresa.

La Contabilidad Ambiental puede ayudar a los directivos de cualquier empresa a romper ese paradigma. Con la Contabilidad, no sólo se generaría información relevante en el aspecto ambiental, sino que se colocaría a las empresas en un plano más competitivo y sostenible frente a las demás. Esto es, cómo la empresa puede obtener ventajas competitivas implementando un sistema de gestión ambiental y cómo se le agregaría valor a las empresas.

## **2.3 Bases Legales**

El marco legal sobre el cual deben trabajar los Contadores Públicos para poder llevar adelante todo el sistema de contabilidad determinado por las políticas de Gestión Ambiental se refleja a continuación:

### ***Constitución de la República Bolivariana de Venezuela***

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en el Capítulo IX De los Derechos Ambientales la figura de patrimonio natural y los principios para su conservación, protección, desarrollo, valoración y contabilización para el disfrute de las generaciones futuras, al respecto se mencionan:

#### **Artículo 127:**

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

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

**Artículo 128:**

El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana.

**Artículo 129:**

Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y sociocultural. El Estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y uso de armas nucleares, químicas y biológicas. Una ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de las sustancias tóxicas y peligrosas.

En los contratos que la República celebre con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, o en los permisos que se otorguen, que afecten los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviere expresa, la obligación de conservar el equilibrio ecológico, de permitir el acceso a la tecnología y la transferencia de la misma en condiciones mutuamente convenidas y de restablecer el ambiente a su estado natural si éste resultare alterado, en los términos que fije la ley

***Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública***

Esta establece quien es Contador Público y define las normas de ejercicio profesional, deberes y sanciones, tal como se menciona a continuación:



### **Artículo 3:**

Es contador público a los efectos de esta Ley, quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y haya cumplido con el requisito exigido en el artículo 18 de esta Ley. Igualmente lo son las personas a que se contrae el artículo 29 siempre que hayan cumplido con los requisitos establecidos en la presente Ley.

Parágrafo Único: Los títulos de Administrador Comercial-Contador y de Contador Público ya conferidos por las Universidades venezolanas se equiparan, a los efectos legales, a los de Licenciado en Contaduría Pública.

### **Artículo 6:**

Se entiende por actividad profesional de contador público, todas aquellas actuaciones que requieran la utilización de los conocimientos de los profesionales a que se refiere esta Ley.

### **Artículo 7:**

Los servicios profesionales del Contador Público serán requeridos en todos los casos en que las Leyes lo exijan y muy especialmente en los siguientes:

- a) Para auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas legalmente establecidas en el país, así como el dictamen sobre los mismos cuando dichos documentos sirvan a fines judiciales o administrativos. Asimismo será necesaria la intervención de un contador público cuando los mismos documentos sean requeridos a dichas empresas por instituciones financieras, bancarias o crediticias, en el cumplimiento de su objeto social;
- b) Para dictaminar sobre los balances de bancos,

compañías de seguros y almacenes generales de depósito, así como los de cualquier sociedad, cuyos títulos valores se negocien en el mercado público de capital. Estos deberán ser publicados;

c) Para auditar o examinar los estados financieros que los institutos bancarios, compañías de seguros, así como otras instituciones de créditos deben publicar o presentar, de conformidad con las disposiciones legales. Igualmente para dictaminar sobre dichos estados financieros;

d) Para actuar como peritos contables, en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas o avalúo de intangibles patrimoniales;

e) Para certificar estados de cuentas o balances que presenten liquidadores de sociedades comerciales o civiles, cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;

f) Para certificar estados de cuentas y balances producidos por síndicos de quiebra y concurso de acreedores, así como para revisar y autorizar balances que se utilizarán en la transformación o fusión de sociedades anónimas cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;

g) Para certificar el informe del Comisario de las sociedades de capital, exigido por el artículo 311 del Código de Comercio, cuando sea solicitado por un número de accionistas que represente, por lo menos la quinta parte del capital social. Cuando la sociedad sea de la naturaleza de la prevista en los artículos 56, 62 y 70 de la Ley de Mercado de Capitales, la certificación del informe del Comisario por un contador público será obligatoria;

h) Para dictaminar sobre los estados financieros que deberán publicarse como anexos a los prospectos de emisión de títulos valores destinados a ofrecerse al público para su suscripción y que sean emitidos, conforme a la Ley de Mercado de Capitales;

i) Para dictaminar sobre balances y estados de ganancias y pérdidas de empresas y establecimientos públicos descentralizados, así como de fundaciones u otras instituciones de utilidad pública.

### **Artículo 8:**

El dictamen, la certificación y la firma de un contador público sobre los estados financieros de una empresa, presume, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real de la empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

### **Artículo 11:**

Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética:

- 1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes;
- 2) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate;
- 3) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, siempre que las auditorías hayan sido efectuadas por el propio contador público o bajo su dirección inmediata o por otros contadores públicos colegiados en Venezuela.

## ***Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano***

Son propósitos del Código de Ética enunciar los principios que deben guiar la actitud y conducta del profesional, para al logro de elevados fines morales, científicos y técnicos, dando al cuerpo profesional un conjunto de normas éticas, para evitar comprometer el honor y la probidad del profesional, así como la imagen de la profesión. Estas normas de ética no excluyen otras no enunciadas, pero que surgen del digno y correcto ejercicio profesional. No debe interpretarse que este Código admite lo que no prohíbe expresamente, entre otras obligaciones menciona:

### **Artículo 2:**

Tiene entre otras las siguientes obligaciones:

- a) El Contador Público deberá, ofrecer a quienes preste sus servicios el concurso de sus conocimientos, actuando con la diligencia, confiabilidad y estricto apego a la ética.
- b) El Contador Público deberá, cuando las circunstancias se lo permitan, prestar su apoyo a las instituciones del Estado para esclarecer asuntos de interés nacional.
- c) El Contador Público deberá mantener en forma permanente su colaboración para el fortalecimiento de los estudios universitarios de contaduría.
- d) El Contador Público que acepte realizar una actividad incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá abstenerse en su actividad como profesional independiente.

### **Artículo 33:**

El Contador Público, cualquiera que fuera el campo en el que actúa, es responsable de sus actos y

considerado culpable de un acto de descrédito para la profesión, si al expresar su opinión sobre el asunto que haya examinado o sobre cualquier información de carácter profesional:

a) Encubra un hecho importante a sabiendas que es necesario manifestarlo para que su opinión no induzca a conclusiones erradas.

b) No indique en su opinión la omisión del cliente de revelar, cualquier dato importante en los estados financieros y notas correspondientes del cual tenga conocimiento.

c) Incurra en negligencia al emitir el informe correspondiente a su trabajo, sin haber observado las normas y procedimientos de auditoría de aceptación general, exigidos de acuerdo a las circunstancias para respaldar su trabajo profesional sobre el asunto encomendado o emita su opinión no calificada cuando las limitaciones al alcance de su trabajo sean de tal naturaleza que le impidan expresar tal opinión.

d) Aconseje falsear los estados financieros de su cliente o de cualquier otra dependencia donde preste sus servicios.

Las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público, deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error

### ***Ley Orgánica del Ambiente***

Creada en junio de 1976 y reformada en el año 2006, tiene como propósito proteger al ambiente. Esta ley tiene por objeto establecer las disposiciones y los principios rectores para la gestión del ambiente, en el marco del desarrollo sustentable como derecho y deber fundamental del Estado y de la sociedad, para contribuir a la seguridad y al logro del máximo bienestar de la población y al sostenimiento del planeta, en interés de la humanidad.

De igual forma, establece las normas que desarrollan las garantías y derechos constitucionales a un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado, entre las cuales se encuentran:

#### **Artículo 2:**

A los efectos de la ley, se entiende por gestión del ambiente el proceso constituido por un conjunto de acciones o medidas orientadas a diagnosticar, inventariar, restablecer, restaurar, mejorar, preservar, proteger, controlar, vigilar y aprovechar los ecosistemas, la diversidad biológica y demás recursos naturales y elementos del ambiente, en garantía del desarrollo sustentable.

En este sentido, el Contador Público debe realizar sus actividades con miras a registrar los hechos ocurridos que, en ocasión de las actividades desarrolladas por la empresa, pueden causar degradación al ambiente. Por ello, dictaminan los principios para la gestión del ambiente, entre los cuales destacan:

#### **Artículo 4:**

La gestión del ambiente comprende:

1. Corresponsabilidad: Deber del Estado; la sociedad y las personas de conservar un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado.
2. Prevención: Medida que prevalecerá sobre cualquier otro criterio en la gestión del ambiente.
3. Precaución: La falta de certeza científica no podrá alegarse como razón suficiente para no adoptar medidas preventivas y eficaces en las actividades que pudiesen impactar negativamente el ambiente.
4. Participación ciudadana: Es un deber y un derecho de todos los ciudadanos la participación activa y

protagónica en la gestión del ambiente.

5. Tutela efectiva: Toda persona tiene derecho a exigir acciones rápidas y efectivas ante la administración y los tribunales de justicia, en defensa de los derechos ambientales.

6. Educación ambiental: La conservación de un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado debe ser un valor ciudadano, incorporado en la educación formal y no formal.

7. Limitación a los derechos individuales: los derechos ambientales prevalecen sobre los derechos económicos y sociales, limitándolos en los términos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes especiales.

8. Responsabilidad en los daños ambientales: La responsabilidad del daño ambiental es objetiva y su reparación será por cuenta del responsable de la actividad o del infractor.

9. Evaluación de impacto ambiental: Todas las actividades capaces de degradar el ambiente deben ser evaluadas previamente a través de un estudio de impacto ambiental y socio cultural.

10. Daños ambientales: Los daños ocasionados al ambiente se consideran daños al patrimoniopúblico.

Indica de igual manera la responsabilidad social que todos los ciudadanos tienen con el ambiente al expresar:

#### **Artículo 12:**

El Estado, conjuntamente con la sociedad, deberá orientar sus acciones para lograr una adecuada calidad ambiental que permita alcanzar condiciones que aseguren el desarrollo y el máximo bienestar de los seres humanos, así como el mejoramiento de los ecosistemas, promoviendo la conservación de los recursos naturales, los procesos ecológicos y demás elementos del ambiente, en los términos establecidos en esta Ley.

Además plantea el deber que tienen los ciudadanos de denunciar daños al ambiente al expresar:

**Artículo 43:**

Toda persona tiene el derecho y el deber de denunciar por ante las instancias competentes, cualquier hecho que atente contra un ambiente sano, seguro y ecológicamente equilibrado.

**Artículo 130:**

Las leyes penales que se dicten en ejecución de esta Ley, incluirán sanciones privativas de libertad, disolución de la persona jurídica y sanciones pecuniarias, que serán aplicadas según el caso, tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas. Independientemente de la responsabilidad de las personas jurídicas, los propietarios, presidentes o administradores responderán penalmente por su participación culpable en los delitos cometidos por sus empresas

***Ley Penal del Ambiente***

En concordancia con lo establecido por la Ley Orgánica del Ambiente (2007), esta Ley tiene como objetivo principal, determinar que se debe considerar como delitos ambientales, generalmente definidos como acciones que violan las reglas establecidas para la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente. Esta Ley establece penalidades criminales para esos delitos, ocasionados por conductas de negligencia o imprudencia. Aunque las penalidades estipuladas para estas circunstancias serán reducidas a un tercio o la mitad de las penas normales aplicables a los crímenes cometidos con intención. La ley también crea un sistema de



medidas precautelativas para la restitución y reparación, con la finalidad de minimizar el daño ambiental. Al respecto indica:

#### **Artículo 5:**

Sanciones a personas naturales. Las sanciones serán principales y accesorias.

Son sanciones principales:

- 1.-La prisión.
- 2.-El arresto.
- 3.-La multa.
- 4.-Los trabajos comunitarios.

La pena de trabajo comunitario consiste en la obligación impuesta al reo de realizar, durante el tiempo de la condena, labores en beneficio de la comunidad, que indicará el juez, quien tendrá presente para tal fin la capacitación de aquél y, en todo caso, sin menoscabo de la dignidad personal.

Esta pena podrá ser impuesta en sustitución de la de arresto en los casos en que el juez lo estimare conveniente, atendidas la personalidad del procesado y la mayor o menor gravedad del hecho.

Son sanciones accesorias, que se aplicarán a juicio del tribunal:

- 1.-La inhabilitación para el ejercicio de funciones o empleos públicos, hasta por dos (2) años después de cumplirse la pena principal, cuando se trate de hechos punibles cometidos por funcionarios públicos;
- 2.-La inhabilitación para el ejercicio de la profesión, arte o industria, hasta por un (1) año después de cumplida la sanción principal, cuando el delito haya sido cometido por el condenado con abuso de su industria, profesión o arte, o con violación de alguno de los deberes que le sean inherentes;
- 3.-La publicación de la sentencia, a expensas del condenado, en un órgano de prensa de circulación nacional.
- 4.--La obligación de destruir, naturalizar o tratar las sustancias, materiales, instrumentos u objetos fabricados, importados u ofrecidos en venta, y susceptibles de ocasionar daños al ambiente o a la

salud de las personas.

5.-La suspensión del permiso o autorización con que se hubiese actuado, hasta por un lapso de dos (2) años; y

6.-La suspensión del ejercicio de cargos directivos y de representación en personas jurídicas hasta por tres (3) años, después de cumplida la pena principal; y

7.-La prohibición de contratar con la Administración Pública hasta por un lapso de tres (3) años

### ***Ley de Diversidad Biológica***

Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5468 del 24 de mayo de 2000, esta Ley constituye el texto legal que recoge y desarrolla de manera más amplia los principios establecidos en la Ley Aprobatoria del Convenio sobre Diversidad Biológica, promulgada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 4780, Extraordinaria de fecha 12 de septiembre de 1994, que tiene como finalidad regir y orientar la conservación de los ecosistemas y hábitat naturales y el mantenimiento y recuperación de poblaciones viables de especies en sus entornos naturales, así como la conservación de la diversidad biológica fuera de sus hábitat naturales; esta Ley permite dar operatividad a las disposiciones establecidas en dicho convenio, por lo tanto esta Ley al igual que el Convenio, incluye en mucho de sus artículos aspectos contables que deben ser considerados, no solo por los instituciones oficiales, sino que afectan también a instituciones particulares, para el establecimiento de sus cuentas ambientales.

#### **Artículo 2:**

La diversidad biológica son bienes jurídicos ambientales protegidos fundamentales para la vida. El Estado venezolano, conforme a la Convención Sobre la Conservación de la Diversidad Biológica, ejerce derechos soberanos sobre estos recursos. Dichos

recursos son inalienables, imprescriptibles, inembargables, sin perjuicio de los tratados internacionales válidamente celebrados por la República.

Parágrafo Único: Se declara de utilidad pública la conservación y el uso sustentable de la diversidad biológica, su restauración, el mantenimiento de los procesos esenciales y de los servicios ambientales que estos prestan.

**Artículo 5:** “...El uso sustentable de la diversidad biológica se realizará de modo compatible con los principios éticos, así como las regulaciones sobre bioseguridad...”

**Artículo 6:** “...La conservación de la diversidad biológica incorporará la prevención y la mitigación del daño ambiental, así como la reparación del daño existente...”

**Artículo 7:** “...Los costos de recuperación, restauración y compensación del deterioro de la diversidad biológica serán por cuenta del causante del daño...”

**Artículo 49:**

El Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales tiene el deber de verificar el cumplimiento de las recomendaciones y medidas propuestas, en materia de diversidad biológica, de todo proyecto que haya sido objeto de Estudio de Impacto Ambiental.

**Artículo 50:**

La realización de actividades potencialmente riesgosas para la diversidad biológica estará sometida al requisito

previo de elaboración de planes de contingencia que garanticen la seguridad ambiental. El financiamiento de dicho Plan corresponde a la persona natural o jurídica que ejecute la actividad. El Ejecutivo Nacional establecerá el régimen complementario con indicación de las actividades sometidas al señalado requisito; las orientaciones metodológicas para su elaboración y; los mecanismos de seguimientos y control.

**Artículo 51:**

En caso de accidentes que causen graves daños a la diversidad biológica, el Ejecutivo Nacional deberá inmediatamente poner en ejecución los planes de contingencia respectivos, para controlar y mitigar los daños ambientales.

**Artículo 52:**

El Ejecutivo Nacional exigirá a las personas naturales y jurídicas, que realicen actividades que afecten o puedan afectar la diversidad biológica, la suscripción de una póliza de seguro que cubra los posibles daños ambientales.

***Decreto 1257 del 13 de Marzo de 1996: Normas sobre evaluación ambiental de actividades susceptibles de degradar el ambiente.***

Este Decreto establece los procedimientos a seguir en los casos donde una evaluación ambiental previa es necesaria, de todas aquellas actividades industriales o comerciales susceptibles de degradar el ambiente. Determina los métodos técnicos de evaluación para verificar el daño ambiental permisible de los programas y proyectos de desarrollo.

El cumplimiento de estos procedimientos y métodos le dan al

inversionista una mayor seguridad legal, cuando las autorizaciones para las actividades propuestas están sometidas a un criterio técnico estricto, determinado por la aplicación de tecnologías transferidas, estudios de impactos ambientales y estudios ambientales específicos, empleados en procedimientos racionales y expeditos.

#### **Artículo 4:**

Las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, interesadas en desarrollar programas y proyectos que impliquen la ocupación del territorio deberán notificarlo al Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables, mediante la presentación de un Documento de Intención. La notificación se realizará al inicio de los estudios de factibilidad, a los efectos de la determinación por el señalado Ministerio de la metodología a seguir para la evaluación ambiental correspondiente.

#### **Artículo 6:**

El Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables requerirá la presentación de un Estudio de Impacto Ambiental para los programas y proyectos relativos a las siguientes actividades

### **2.4 Definición de Términos Básicos**

**Contador Público:** profesional dedicado a aplicar, manejar e interpretar la contabilidad de una organización o persona, con la finalidad de producir informes para la gerencia y para terceros, que sirvan a la toma de decisiones.

**Contabilidad Ambiental:** es una actividad que se encarga de proporcionar aquellos datos que resaltan la contribución de todos los

recursos naturales junto con el buen pasar económico.

**Desarrollo Sostenible:** aquel que utiliza los recursos naturales para atender las demandas de las generaciones actuales, sin comprometer las necesidades de las generaciones futuras.

**Diversidad Biológica:** Biodiversidad. Alude a la diversidad genética, de especies y ecosistemas (comunidades) en una zona determinada.

**Ecosistema:** sistema de organismos vivos que interactúan entre sí y con su entorno físico. Los límites son arbitrarios, y dependen del centro de interés o del objeto principal del estudio, por lo que su extensión puede abarcar desde escalas espaciales muy pequeñas hasta todo el planeta.

**Hábitat:** entorno en el que vive un organismo o especie.

**Impactos Climáticos:** consecuencias del cambio climático en sistemas humanos y naturales. Se pueden distinguir impactos potenciales e impactos residuales. Los potenciales son todos los impactos que pueden suceder dado un cambio proyectado en el clima, sin tener en cuenta las medidas de adaptación. Impactos residuales: los impactos del cambio climático que pueden ocurrir después de la adaptación.

**Medio Ambiente:** el entorno que afecta y condiciona especialmente las circunstancias de vida de las personas o la sociedad en su vida.

**Protocolo de Kioto:** vinculado a la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, el Protocolo de Kioto es un acuerdo internacional que cuenta con 184 partes firmantes y establece objetivos vinculantes para 37 países industrializados –entre ellos los de la Unión

Europea– de reducir un 5% de media las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) en el período 2008-2012 respecto a los niveles de 1990. Los gases a reducir son seis: dióxido de carbono, metano, óxido nitroso, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y hexafluoruro de azufre.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

En este capítulo se presenta la metodología empleada para el desarrollo del presente trabajo de ascenso. La metodología permite conocer las actividades y estrategias a seguir para lograr los objetivos de la investigación

#### **3.1 Tipo de Investigación**

Las acciones humanas están gobernadas por la implacable necesidad del hombre de conocer nuevas cosas y de saber a dónde llevarán las mismas si se asumen en determinado momento y situación. Es importante tener en cuenta que el hombre y su capacidad reflexiva determinarán el conocimiento –subjetivo o no- que aplicará ante determinada realidad, y cómo elaborará soluciones a los conflictos de su quehacer diario. Todas las acciones humanas tienen consecuencias en su vida, por lo tanto, el hombre escribe su propia historia con cada día vivido y cada segundo que pasa.

La Responsabilidad Social Profesional aparece en el panorama profesional venezolano como una consecuencia de la poca conciencia en el plano social y ambiental por parte de todos los integrantes del sector productivo del país en las últimas décadas, y de la necesidad impuesta por el sector gubernamental de asumirla de manera total. Esta responsabilidad a su vez ha dado nacimiento a nuevos sistemas contables para el adecuado manejo de los conceptos que en la materia han surgido de esta necesidad. Esta capacidad del ser humano de interpretar su realidad es una cualidad innata que el mismo posee.

El presente Trabajo de Ascenso se enmarcó dentro las caracter



propias de la investigación cualitativa, es decir una investigación descriptiva que pretende analizar, entender un fenómeno social, ya que el objeto de estudio del mismo guarda estrecha relación con el sujeto de estudio, y se puede decir que el primero es una consecuencia directa del segundo. Las investigaciones cualitativas, de acuerdo con Taylor y Bogdan (2004):

“No sólo nos proveen de los medios para explorar situaciones complejas y caóticas de la vida real, sino que nos aportan múltiples opciones metodológicas sobre cómo acercarse a tal ámbito de acuerdo con el problema y los objetivos del estudio a largo plazo.” (p. 74).

En el presente estudio se busca establecer un sentido y significado a una realidad específica que tiene que ver con el cuidado del medio ambiente y la Responsabilidad Social Profesional del Contador Público, por lo tanto, la racionalidad se encuentra presente en el mismo al procurar interpretar de manera satisfactoria la influencia de los mismos en los sistemas contables de las empresas e instituciones públicas. Así, “la investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su estructura dinámica...” (ob. cit., p. 75).

Por su parte, Sabino (2002;89), plantea que la investigación descriptiva "... radica en descubrir algunas características fundamentales de conjuntos homogéneos de fenómenos, utilizando criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto su estructura o comportamiento". Por ello, las investigadoras se abocarán a describir las diferentes partes del fenómeno, a fin de relatar los hallazgos encontrados y recolectar la información desde el lugar en donde suceden los hechos y después se comparará con el contenido de las bases teóricas.

En cuanto a la obtención del conocimiento, es importante determinar

las implicaciones y características de la Contabilidad Ambiental, el papel del Contador Público en el adecuado registro del mismo, para poder levantar una serie de ideas y conceptos que terminen de alguna forma construyendo una realidad específica, otorgando un mayor nivel de comprensión del mismo.

En cuanto al método a emplear, los diversos especialistas en el área están de acuerdo en afirmar que para las investigaciones cualitativas no existe un método específico que se emplee con mayor regularidad, por lo que queda a discreción del investigador la escogencia de aquel que mejor se adapte a sus necesidades y requerimientos específicos. Para el presente estudio, el método aplicado tiene que ver con una mejor interacción con el objeto de estudio y una interpretación efectiva de la realidad que lo rodea: la investigación de carácter descriptiva definida anteriormente.

Para los especialistas en el área, las investigaciones de tipo descriptivas, como su nombre lo indica, vienen a representar una descripción específica del objeto de estudio y su interacción con su medio, tenga relación o no con el sujeto de estudio, que en este caso es el investigador, para lo que requerirá de toda su atención y discreción para no alterar la realidad que rodea al mismo. A diferencia de las investigaciones cuantitativas, donde el método único es el hipotético-deductivo, las investigaciones cualitativas le dan cierta libertad al investigador de elegir el camino que mejor le convenga, deslindándose en cierta forma de la rigurosidad que exige la técnica científica.

Las investigaciones cualitativas tienen una carga de subjetividad importante; las mismas están diseñadas para hacer valer las observaciones y opiniones del investigador, ya que el mismo tiene un punto de vista específico y un camino ya preestablecido, con una meta ya visualizada pero

que no es rígida en su totalidad, pudiendo cambiar de elementos y características en el camino de la investigación, dada la constante interacción del sujeto con el objeto de estudio.

Comprender la realidad, interpretarla, llegar establecer elementos coincidentes y concluyentes con su propio punto de vista y sobre todo con la concepción inicial que tiene del objeto de estudio, es la meta del investigador cuando lleva adelante un estudio del tipo cualitativo. Centrarse en los elementos característicos del mismo y en las “cualidades” que le dan razón de ser es en un principio la meta fundamental del investigador. Por ello, la investigación que se está llevando adelante es del tipo cualitativa y con un método descriptivo, basada enteramente en una estrategia del tipo documental y bibliográfica.

### **3.2 Método de Investigación**

En cuanto al método de investigación empleado para desarrollar el presente estudio, se tiene que el que mejor se adapta a las necesidades y a la exigencia del investigador es el Método Hermenéutico, el cual contempla reflexiones teóricas “sobre los problemas que subyacen a toda comprensión.” Esto significa que en cuanto al rol del Contador Público venezolano en el cuidado del medio ambiente, existe una problemática latente en lo que a la adopción de los conceptos contables se refiere para llevar adelante una política exitosa de conservación del mismo. Es contradictorio que mientras mas se habla de los beneficios y ventajas que tiene el incorporar los conceptos y términos ambientales a los sistemas contables de las empresas, menos esfuerzos se hacen en procura de que así sea, lo que necesariamente lleva a revisar la opinión de los diversos expertos en la materia y determinar cuáles son las principales trabas que hacen que no se

termine de concretar esto.

### **3.3 Fuentes y Técnicas de Recolección de Información**

La revisión bibliográfica contribuirá en un primer momento a comparar las diversas teorías y opiniones de los expertos en la materia, para que el investigador vaya formándose una idea general y completa del mismo; posteriormente podrá contrastar esas opiniones e ideas recopiladas con las propias, llegando a una conclusión aceptable para el estudio que está llevando a cabo, determinando si está en condición o no de cambiar el objeto de estudio, o de tomar la decisión de dejarlo tal como está. El presente estudio es enteramente de tipo documental y bibliográfico, por lo tanto no será necesario calcular muestra representativa de población alguna.

Se realizará una recopilación de información a través de visitas a bibliotecas, revisión de información contenida en libros, revistas, periódicos, folletos, trabajos de grados, diccionarios, consultas a través de Internet, entre otras técnicas documentales; todas éstas constituyen fuentes de tipo Secundarias, para posteriormente proceder al fichaje de la información recolectada para posteriormente analizarla y presentarla de acuerdo a los objetivos planteados.

En cuanto a la técnica, esta es definida por Sabino (2002; 99) como “Un instrumento de recolección de datos es, en un principio, cualquier recurso de que se vale el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”. Por tratarse de una investigación del tipo bibliográfica se utilizará para la recolección de datos secundarios la técnica del fichaje.

Sabino (2002; 115) define a la ficha como “instrumento de recolección de datos que permite registrar información de una fuente documental. Pueden ser bibliográficas, de contenido, mixtas o de resumen. Todas deben incluir las referencias básicas de la fuente”.

En la presente investigación se combino el uso de fichas bibliográfica como una guía para recordar los textos consultados, para posteriormente elaborar la lista de referencias bibliográficas. La ficha de contenido, resumen y mixta para recolectar información de fuentes secundarias, analizarla de tal forma que permitiera dar respuesta a los objetivos de la misma

### **3.4 Procesamiento y análisis de la información.**

Una vez descritas las fuentes, técnicas e instrumentos que se utilizaran para la recolección de los datos en el desarrollo de esta investigación, se hace necesario especificar la metodología que se empleará para el análisis de los datos obtenidos.

Se organizó la información recolectada, de tal modo que pueda realizarse una inspección sistemática y profunda, que permitió agrupar el material de acuerdo a los temas que se tratan y en función del marco teórico que orientó el trabajo en general.

Para realizar el procesamiento de la información recolectada de fuentes bibliográficas se aplicará la técnica denominada análisis de contenido, de acuerdo a Rojas (2007; 134) “El análisis de contenido se define como un enfoque metodológico para el análisis sistemático de textos siguiendo ciertas reglas y pasos”.

Posteriormente se procedió a clasificar el material bibliográfico de acuerdo a los objetivos planteados.

De acuerdo a Rojas (2007; 135) el análisis de contenido “es un método empírico que depende del material, de los objetivos del estudio y del contexto, porque el material tiene sentido en el marco de un contexto social, cultural, histórico. El investigador debe poner en juego su creatividad y sus conocimientos técnicos”.

En la presente investigación se analizó el marco legal y teórico existente en materia ambiental, así como las competencias del Contador Público a fin de establecer el rol del mismo en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad profesional, este análisis permitirá a dar aportes con la finalidad de lograr los objetivos planteados.

## **CAPÍTULO IV**

### **EL PRODUCTO DE LA INVESTIGACIÓN.**

En este capítulo se presenta los resultados del trabajo de investigación realizado siguiendo paso a paso la metodología descrita en el capítulo III. En las próximas líneas se presenta la lección aprendida producto del análisis sistemático y reflexivo de las fuentes secundarias consultadas.

En primer lugar se va a describir el perfil del Contador Público venezolano y las actividades inherentes al ejercicio de la profesión, luego se establecerán cuáles de las actividades del Contador Público venezolano que están relacionadas con el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional y se analizará el marco jurídico y contable venezolano en materia de cuidado ambiental y responsabilidad social profesional para finalmente establecer la responsabilidad social profesional del Contador Público venezolano en el cuidado del medio ambiente con lo que se da cumplimiento al objetivo general y específicos de la investigación.

#### **4.1. Perfil del Contador Público venezolano y las actividades inherentes al ejercicio de la profesión y Establecer las categorías de análisis del Marco del Contador Público venezolano que están relacionados con el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional**

El perfil del Contador Público venezolano y las actividades inherentes al ejercicio de la profesión se encuentran descritos en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, específicamente en el Capítulo II: Del profesional, donde el Artículo 3 establece que:

“Es contador público a los efectos de esta Ley, quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y haya cumplido con el requisito exigido en el artículo 18 de la Ley el cual consiste en inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número, el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional.....”

De la misma manera esta Ley en el Capítulo III: del ejercicio profesional, Artículo 6, establece las actividades profesionales que se consideran inherentes a la profesión que requieran la utilización de los conocimientos de los profesionales; así mismo, el Artículo 7 detalla los servicios profesionales del Contador Público entre los que se encuentran los siguientes:

- a) Para auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas legalmente establecidas en el país, así como el dictamen sobre los mismos cuando dichos documentos sirvan a fines judiciales o administrativos. Asimismo será necesaria la intervención de un contador público cuando los mismos documentos sean requeridos a dichas empresas por instituciones financieras, bancarias o crediticias, en el cumplimiento de su objeto social;
- b) Para dictaminar sobre los balances de bancos, compañías de seguros y almacenes generales de depósito, así como los de cualquier sociedad, cuyos títulos valores se negocien en el mercado público de capital. Estos deberán ser publicados;
- c) Para auditar o examinar los estados financieros que los institutos bancarios, compañías de seguros, así como otras instituciones de créditos deben publicar o presentar, de conformidad con las disposiciones legales. Igualmente para dictaminar sobre dichos estados financieros;
- d) Para actuar como peritos contables, en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de



- cuentas o avalúo de intangibles patrimoniales;
- e) Para certificar estados de cuentas o balances que presenten liquidadores de sociedades comerciales o civiles, cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;
  - f) Para certificar estados de cuentas y balances producidos por síndicos de quiebra y concurso de acreedores, así como para revisar y autorizar balances que se utilizarán en la transformación o fusión de sociedades anónimas cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;
  - g) Para certificar el informe del Comisario de las sociedades de capital, exigido por el artículo 311 del Código de Comercio, cuando sea solicitado por un número de accionistas que represente, por lo menos la quinta parte del capital social. Cuando la sociedad sea de la naturaleza de la prevista en los artículos 56, 62 y 70 de la Ley de Mercado de Capitales, la certificación del informe del Comisario por un contador público será obligatoria;
  - h) Para dictaminar sobre los estados financieros que deberán publicarse como anexos a los prospectos de emisión de títulos valores destinados a ofrecerse al público para su suscripción y que sean emitidos, conforme a la Ley de Mercado de Capitales;
  - i) Para dictaminar sobre balances y estados de ganancias y pérdidas de empresas y establecimientos públicos descentralizadas, así como de fundaciones u otras instituciones de utilidad pública.

El Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública contempla en su Artículo 8: otros servicios profesionales del Contador Público que serán requeridos para cualquiera de las siguientes actividades:

- 1) Para el examen de estado financieros de empresas y la opinión sobre los mismos, cuando el informe del Contador Público o el correspondiente balance sean utilizados para fines judiciales o administrativos o para ser presentados a institucionales financieras, bancarias o crediticias o a terceros en general;
- 2) El examen y la preparación del informe

correspondiente de los estados financieros que los institutos bancarios, compañías de seguros, almacenes generales de depósito y demás compañías deban publicar o presentar de conformidad con la Ley;

3) La auditoría o el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros que los bancos y otros institutos de créditos y las compañías de seguros deban publicar o presentar de conformidad con las disposiciones legales que rigen a dichas empresas;

4) La actuación como peritos cuando requieran de ellos los tribunales, las inspectorías de trabajo y otros organismos judiciales y administrativos siempre que tales actuaciones sean de la competencia del profesional a que se refiere esta Ley;

5) Para el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros que deban presentar los liquidadores de sociedades, sean comerciales o civiles o de firmas personales, cuyo valor patrimonial u obligaciones excedan de Bs. 500.000,00;

6) Para el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros que presenten los síndicos de quiebra y concurso de acreedores de compañías comerciales o civiles o de firmas personales cuyo valor patrimonial u obligaciones excedan de Bs. 500.000,00 y cuando los mismos deban ser presentados a la asamblea de accionistas que haya de aprobar la fusión de sociedades anónimas o la transformación de una de ellas en una estructura formal diferente;

7) Para preparar conjuntamente con el comisario de las compañías mercantiles, el informe que de conformidad con el artículo 311 del Código de Comercio sea exigido por un número de accionistas que represente, por lo menos, la quinta parte del capital social. Para las sociedades regidas por los artículos 56,62 y 70 de la Ley de Mercado Capitales, la actuación profesional de uno o varios contadores Públicos será requerida en todos los casos y el informe del Comisario siempre deberá ser firmado tanto por el Comisario como por los Contadores Públicos;

8) Para la auditoría o el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros que acompañen a los prospectos de emisión de acciones u

obligaciones de empresas exigidos por la Comisión Nacional de Valores a los fines de autorizar su oferta pública y los de las empresas cuyas acciones u obligaciones se coticen en la Bolsa; Para el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros de los institutos autónomos y de otras empresas, fundaciones o compañías jurídicamente autónomas dependientes del Estado Venezolano.

Como se puede observar en lo anterior, ni la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública ni el Reglamento contempla dentro de las actividades inherentes a la profesión el rol del contador público en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional.

Al revisarse el perfil profesional del egresado en la carrera de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de Carabobo se encuentra que el mismo se limita a ofrecer ayuda experta en los problemas relacionados con la contaduría, finanzas, estadísticas, control interno contable, costos, sistemas y procedimientos, así como capacitarlo para programar y ejecutar auditorías financieras y de negocio y emitir su opinión independiente y como unidad estratégica de negocios bajo responsabilidad cívico y/o penal bajo principios y políticas contables de aceptación general.

Siendo el mercado ocupacional tanto en el sector público como privado, capacitado para ocupar posiciones de dirección general, funcional u operativa dependiendo del tamaño y complejidad de la organización, en el desempeño de funciones relativas a la parte contable financiera, en el área tributaria, de auditoría, laboral, en los sistemas de información, bien sea bajo relación de dependencia o como asesor independiente en el libre ejercicio de la profesión.

Al igual que en la ley del ejercicio de la Contaduría Pública y su reglamento no se contempla la responsabilidad social ambiental dentro del perfil del egresado de la Universidad de Carabobo.

En cuanto a la Ley de Universidades (1970) establece en su Artículo 2 lo siguiente: Las Universidades son Instituciones al servicio de la Nación y a ellas corresponde colaborar en la orientación de la vida del país, mediante su contribución doctrinaria en el esclarecimiento de los problemas nacionales.

Así mismo señala en su Artículo 3:

Las Universidades deben realizar una función rectora en la educación, la cultura y la ciencia. Para cumplir esa misión, sus actividades se dirigirán a crear, asimilar y difundir el saber mediante la investigación y la enseñanza; a completar la formación integral iniciada en los ciclos educacionales anteriores y a formar los equipos de profesionales y técnicos que necesita la Nación para su desarrollo dirigidos entre otras áreas al cuidado del medio ambiente.

En lo que al VII Plan de la Nación se refiere, este establece los objetivos en materia educativa, el cual es “Consolidar las bases para la formación de un ciudadano creativo, crítico e integral en el marco de una democracia más participativa”.

Por otra parte, se conoce que en las universidades nacionales que imparten la carrera de Contaduría Pública existe un vacío con respecto al tema ambiental, aunque han sido introducidas algunas materias electivas que abarcan la gestión ambiental, tal es el caso de la Universidad de Carabobo, la cual en algunos semestres incorpora este tipo de asignatura.

## **4.2. Normas Contables que Podrían Utilizarse para la Realización de los Registros Ambientales**

El principal emisor de normas contables a nivel mundial es el IASB, no ha emitido alguna Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), al igual que su predecesor el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASC), por medio de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que considera de manera exclusiva, la contabilización de los factores ambientales. Sin embargo, para materializar la responsabilidad del Contador Público frente al cambio climático, es importante destacar, las diferentes consideraciones proporcionadas por las NIIF, que podrían emplearse para tal fin, entre las cuales destacan:

La **NIC-16. Propiedad, Planta y Equipo**, cuyo objetivo es prescribir el tratamiento contable para el registro inicial y valoración posterior de los activos fijos, de manera que los usuarios de los estados financieros puedan percibir una información razonable sobre la inversión en activos no corrientes que tiene la entidad, así como los cambios en la inversión.

Cuando el contenido de la norma antes expuesta es vinculado con el ambiente, para obtener **Activos Ambientales**, entonces deben considerarse como activos fijos aquellos que se utilizan por razones ambientales y que, si bien no aportan beneficios económicos futuros, si son necesarios para obtener el rendimiento apropiado del resto de los activos propiedad de las empresas, entre los cuales figuran: el aire, el agua y otras cualidades de los elementos que son propiedad del ambiente.

La **NIC-8. Políticas de Contabilidad, Cambios en los Estimados Contables y Errores**, cuyo objetivo es prescribir el criterio para adoptar y/o

cambiar las políticas de Contabilidad, junto con el tratamiento contable y la revelación de los cambios en las políticas de Contabilidad, los cambios en los estimados contables y las correcciones de errores. Al ser relacionada esta norma con el ambiente, se observa que los aspectos financieros de los **Costos Ambientales**, deben subordinarse a su contenido porque la relación con cambios de criterio o corrección de errores contables, exige la aplicación retroactiva para el período más antiguo que se presente, ajustándose así el saldo inicial del componente afectado en los estados financieros.

De igual manera y conforme al contenido de la NIC-8, los elementos ambientales pueden ser capitalizados aunque las empresas no obtengan beneficios económicos de los mismos, siempre que sean necesarios para que la misma pueda obtener beneficios del resto de los activos.

La **NIC-37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**, cuyo objeto es asegurar que las provisiones, los pasivos contingentes y a los activos contingentes se le apliquen criterios de reconocimiento apropiados para su medición y que se revela la información significativa en las notas a los estados financieros para permitirle a los usuarios entender su naturaleza, oportunidad y cantidad; nombra como obligación implícita aquella que es consecuencia de las actuaciones de la propia entidad en la que, debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado o a una declaración suficientemente concreta de que la empresahaya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a “aceptar” cierto tipo de responsabilidades y, como consecuencia de lo expuesto, haya creado expectativas válidas frente a terceros afectados con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades ambientales.

Adicionalmente, para los **Costos Ambientales** deben registrarse una

provisión, siempre que se cumplan las condiciones de conformidad con lo establecido en la NIC-37, es decir, cuando la empresa tengan una obligación presente (legal) como resultado de un evento pasado; o cuando sea probable que se requiera una salida de recursos que implican beneficios económicos para liquidar la obligación y cuando se pueda hacer un estimado confiable de la obligación.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en la NIC-16, es un componente del costo, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento ambiental, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la empresa como consecuencia de utilizar el elemento ambiental durante un determinado período, con propósitos distintos a la producción de existencias durante tal período.

En consecuencia, las provisiones para restaurar daños ambientales, se capitalizan incrementando o disminuyendo el valor en libros al que se refieren desde que la entidad se encuentra obligada a efectuar la restauración.

Sin embargo, conforme a la NIC-16, se considera que forma parte del costo inicial de un inmovilizado, es decir, al conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el ambiente con carácter permanente y que no están destinados a la venta, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y traslado del Activo Ambiental y restablecimiento de la localización en que se ubica.

Adicionalmente, es de reseñar según la Recomendación de la Unión Europea N° 10 (2006:12), la Interpretación **CINIIF N° 1, Cambios en**

**Pasivos Existentes, por Desmantelamiento, Restauración y Similares**, ya que considera:

Afecta a los cambios en la valoración de cualquier pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similares que se haya reconocido, como parte del costo de un elemento de Inmovilizado Material, conforme con la NIC-16, y como Pasivo, de acuerdo con la NIC-37.

De esta manera, las fluctuaciones experimentadas por la valoración de un pasivo o provisión ambiental, debido al desgaste o restauración del conjunto de elementos patrimoniales reflejados de manera tangible en el ambiente o en la producción de bienes, deben ser reconocidos como parte de los costos ambientales.

#### **4.3. Marco jurídico y contable venezolano en materia de cuidado ambiental y responsabilidad social profesional**

En Venezuela las empresas deben sujetarse al cumplimiento de las normativas nacionales, estatales y municipales referidas al cuidado y protección del medio ambiente. Es por eso que en el país la acción del estado sobre conservación, defensa y mejoramiento del ambiente recibió un impulso y se han promulgado diversas leyes que se involucran con lo relacionado con el ambiente

#### **Constitución de la República de Venezuela (1961)**

Si se realiza un análisis retrospectivo en cuanto a la evolución constitucional, se puede notar que la Constitución de República de Venezuela de 1.961 no contiene una normativa explícita de orden ambiental.



Sin embargo, se advierte que la legislación ambiental desarrollada en Venezuela, a partir de 1.961, tiene fundamento en el artículo 50, que al consagrar el respeto a los derechos y las garantías inherentes a la persona humana, permitía deducir que el derecho a un ambiente sano y apto para la vida, era un derecho humano propio de las personas y reconocido universalmente aunque no estuviera señalado expresamente. En este sentido el constituyente asumió el criterio evolutivo de los Derechos Humanos, en cuanto que, no se entienden como un número definitivo de derechos, sino que se van incrementando, ampliando y modificando progresivamente. Esta constitución en su artículo 106, imponía al Estado la obligación de atender a la defensa y conservación de los recursos naturales territoriales. Asimismo disponía que la explotación de dichos recursos estuviera dirigida primordialmente al beneficio colectivo sobre el individual. A pesar de consagrarse una protección expresa, mas no total a los recursos naturales en el mencionado artículo, opinamos que el espíritu constitucional, contrario a lo ocurrido en otras naciones, no era la existencia y protección de estos recursos en sí, sino un hecho posterior en el tiempo: la administración de la cuantiosa riqueza económica obtenida durante muchas décadas, con motivo de su explotación.

La referida Carta Magna no otorgó importancia significativa a la cuestión ambiental; en contraposición a la relevancia que luego llegó a poseer, por ejemplo, en la década de los años setenta; cuando por primera vez, se habla en el mundo del Derecho del Hombre al Ambiente, ya que en el año 1.972, la Conferencia de Estocolmo de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, en su Asamblea General, reconoció expresamente, en un texto de carácter no obligatorio, la existencia del Derecho del Ambiente.

Se puede afirmar, que en el transcurso de los años, la Constitución de 1.961 fue quedando obsoleta en lo referente al tema ambiental y han debido pasar años para que finalmente sea considerada de rango constitucional la protección y defensa del medio ambiente.

### **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)**

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), constituye una nueva base política en materia de medio ambiente y desarrollo, otorga especial importancia a su protección, mediante el fomento de la participación activa de todos los sectores de la sociedad para la preservación del ecosistema.

La Carta Magna establece en forma expresa, la promoción y protección del “Equilibrio Ecológico y los Bienes Jurídicos Ambientales como patrimonio común e irrenunciable de la humanidad”, lo cual resume en forma acertada su objeto. Se declara la aspiración de garantizar “un desarrollo ecológico, social y económicamente sustentable, en el que el uso de los recursos por parte de las presentes generaciones no comprometan el patrimonio de las futuras”. Se puede considerar que lo antes señalado no debiera interpretarse en el sentido de sacrificar, y pedir o coartar el mejor desarrollo y calidad de vida de las generaciones actuales.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela tiene un capítulo exclusivamente destinado a la consagración de normas en materia de “Derechos Ambientales”. El Capítulo IX, título III, está constituido por tres artículos 127,128 y 129, los cuales se especifican a continuación:

Artículo127. “Es un derecho y un deber de cada

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

De igual manera, se tiene al:

Artículo 128. El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológico, geográfico poblacionales, sociales, culturales, económico, político, de acuerdo con las premisa del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento.

Finalmente:

Art.129. Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañados de estudio de impacto ambiental y socio cultural. El estado impedirá la entrada al país de desechos tóxicos y peligrosos, así como la fabricación y usos de armas nucleares, químicas y biológicas. Una Ley especial regulará el uso, manejo, transporte y almacenamiento de sustancias tóxicas y peligrosas.

Como se ha podido observar, la normativa en relación al tema ambiental existe y tiene propósitos superiores. La Constitución establece los principios, mecanismos y acciones a seguir para generar más instrumentos legales capaces de garantizar un medio ambiente óptimo y más seguro. El

logro de los mismos depende del nivel de compromiso que pudieran tener los encargados de velar por el cumplimiento de esas normativas y leyes, y en este caso, el Contador Público, a través de la contabilidad ambiental.

**La Ley Orgánica del Ambiente (Decretada por el Congreso de la República de Venezuela y publicada en Gaceta Oficial No.31004, 16-06-76.)**

Esta ley en su primer capítulo establece que deben incluirse dentro de la política del desarrollo integral de la nación, los principios que rigen la conservación defensa y mejoramiento del ambiente en beneficio de la calidad de vida. En el Capítulo III, del Consejo Nacional del Ambiente, se tiene que los Artículos 8 al 13, establecen lo que es este instituto y cómo estaría conformado:

Artículo 8. Se crea el Consejo Nacional del Ambiente adscrito a la Presidencia de la República.

Artículo 9. El Consejo estará integrado por un Presidente y por sendos representantes de los Ministerios de Relaciones Interiores, de la Defensa, de Fomento, de Obras Públicas, de Educación, de Sanidad y Asistencia Social, de Agricultura y Cría, de Comunicaciones y de Minas e Hidrocarburos; de la Oficina Central de Coordinación y Planificación de la Presidencia de la República, del Instituto Nacional de Obras Sanitarias, de la Comisión del Plan Nacional para el aprovechamiento de los Recursos Hidráulicos, del Instituto Venezolano de Investigaciones Científicas, del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas, del Consejo Nacional de Universidades, de los sectores laboral y empresarial y de las sociedades naturalistas de Venezuela. El Presidente y los representantes mencionados deberán ser personas de reconocida competencia en la materia.

El Presidente de la República podrá incorporar al Consejo, representantes de otros Despachos Ministeriales, Institutos o Asociaciones de Carácter público o privado.

Artículo 10. El Presidente del Consejo Nacional del Ambiente será de libre nombramiento y remoción por el Presidente de la República.

Artículo 11. El Consejo Nacional del Ambiente forma parte del sistema nacional de coordinación y planificación y tendrá las siguientes atribuciones:

1. Actuar como órgano de consulta de la Presidencia de la República;

2. Proponer las normas de coordinación de las actuaciones que deben cumplir los diferentes organismos y entidades a que se refiere el artículo 6 y que tienen competencia en relación con la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente; 3.

3.Examinar el marco jurídico-institucional del Estado relativo a las materias objeto de la presente Ley y proponer las reformas e innovaciones que fueren menester;

4. Elaborar, en consulta con la Oficina Central de Coordinación y Planificación, el Plan Nacional de conservación, defensa y mejoramiento ambiental;

5. Colaborar en la formulación de los programas anuales de los organismos de la Administración Pública relativos al ambiente;

6. Formular al órgano encargado de preparar el Proyecto de Ley de Presupuesto las recomendaciones de asignaciones presupuestarias para atender los requerimientos de los programas de los organismos de la Administración Pública relativos al ambiente;

7. Promover la formación y capacitación del personal especializado;

8. Presentar un informe anual sobre su gestión; así como de los resultados obtenidos en la ejecución de esta Ley

9. Dictar su reglamento interno;

10. Las demás que le otorgan las leyes y los reglamentos.

Artículo 12. Los funcionarios de la Administración Pública, en el ejercicio de sus funciones, están en la obligación de colaborar con el Consejo Nacional del Ambiente.

Artículo 13. El Consejo Nacional del Ambiente podrá propiciar la creación de Fundaciones para promover y divulgar estudios e investigaciones concernientes al ambiente o para desarrollar tecnologías favorables a su conservación, defensa y mejoramiento. Las Fundaciones, para el mejor cumplimiento de sus objetivos, podrán recibir aportaciones del sector público o de los particulares. Estos aportes serán deducibles en los términos y condiciones que disponga la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Se pueden crear Fundaciones que destinarán los recursos que obtengan al incremento de programas que realicen los organismos de investigación existentes. Siempre y cuando sea para hacer aportes positivos al medio ambiente y su conservación, estas fundaciones pueden recibir donaciones y aportes ya sea del sector público o privado, y destinarlos a la creación y/o mantenimiento de sus programas ambientales.

En el Capítulo V, de la Administración Ambiental, esta Ley establece lo siguiente también:

Artículo 14. Se crea la Oficina Nacional del Ambiente, adscrita a la Presidencia de la República.

Artículo 15. La Oficina Nacional del Ambiente tendrá las siguientes atribuciones:

1. Vigilar la ejecución de las normas que dicte el Presidente de la República sobre la coordinación de los organismos de la Administración Pública en el ejercicio de sus atribuciones con incidencia ambiental;
2. Evaluar y vigilar la ejecución del Plan a que se contrae el ordinal 4 del artículo 11 de esta Ley;
3. Coordinar el servicio de guardería ambiental;
4. Desempeñar la secretaría del Consejo Nacional del

Ambiente;

5. Promover la creación de Juntas para la Conservación, Defensa y Mejoramiento del Ambiente, con la organización y atribuciones que señale el Reglamento respectivo;

6. Las demás que le señalen la Ley y los reglamentos.

Parágrafo Único. - El Presidente de la República en Consejo de Ministros podrá asignar, parcial o totalmente, a un Despacho Ministerial algunas de las funciones antes enumeradas.

Artículo 16. La guardería ambiental comprende el examen, la vigilancia y la fiscalización de las actividades que directa o indirectamente puedan incidir sobre el ambiente y velar por el cumplimiento de las disposiciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento ambiental.

Artículo 17. Ejercerán las funciones de guardería ambiental la Guardia Nacional, las Juntas para la Conservación, Defensa y Mejoramiento del Ambiente y los demás organismos y funcionarios a quienes las leyes respectivas les confieran atribuciones en las materias objeto de esta Ley.

Artículo 18. El Ejecutivo Nacional dictará las normas sobre composición, organización y funcionamiento de la Oficina Nacional del Ambiente.

De igual manera, los artículos que componen el Capítulo V, de la prohibición o corrección de actividades susceptibles de degradar el ambiente, son los siguientes:

Artículo 21. Las actividades susceptibles de degradar el ambiente en forma no irreparable y que se consideren necesarias por cuanto reporten beneficios económicos o sociales evidentes, solo podrán ser autorizadas si se establecen garantías, procedimientos y normas para su corrección. En el caso de autorización se establecerán las condiciones, limitaciones y restricciones que sean pertinentes.

Artículo 22. La autorización prevista en el artículo anterior deberá otorgarse en atención a los objetivos,

criterios y normas establecidas por el Plan Nacional de Conservación, defensa y mejoramiento ambiental.

Artículo 23. Quienes realicen actividades sometidas al control de la presente Ley deberán contar con los equipos y el personal técnico apropiados para el control de la contaminación. La clasificación y cantidad del personal dependerá de la magnitud del establecimiento y del riesgo que ocasione.

Corresponderá al reglamento determinar los sistemas y procedimientos de control de la contaminación.

En otras palabras, y de acuerdo a lo establecido en los artículos anteriores, toda organización que esté consciente de su afectación ambiental, debe poseer y contar con todos aquellos equipos y personal adecuado para actuar en caso que se le requiera y se compruebe que se está haciendo un daño importante al medio ambiente que le rodea. De no contar con lo anteriormente descrito puede hacerse acreedora de sanciones legales, tal y como lo establece el capítulo VI y sus artículos:

Art. 24. Los infractores de las disposiciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento ambiental serán sancionados con multas, medidas de seguridad o con penas privativas de la libertad, en los términos que establezcan esta ley o las demás leyes aplicables.

Art. 25. La aplicación de las penas a que se refiere el artículo anterior no obstante para que el organismo correspondiente adopte las medidas necesarias para evitar las consecuencias perjudiciales derivadas del acto sancionado.

Tales medidas podrán consistir:

1. Ocupación temporal, total o parcial de las fuentes contaminantes, la cual no podrá exceder de seis meses.
2. Clausura temporal o definitiva de la actividad origen de la contaminación.
3. Prohibición temporal o definitiva de la actividad origen de la contaminación.
4. La modificación o demolición de construcciones,



violatorias de disposiciones sobre protección o defensa del ambiente.

5. Cualesquiera otras medidas tendientes a corregir y reparar los daños causados y evitar la continuación de los actos perjudiciales al ambiente.

Esta fue la primera ley creada en Venezuela, en junio de 1976, con el propósito de proteger al ambiente. Cualquier actividad que pueda causar algún daño al ambiente, está sujeta a control gubernamental, a través del Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables. En el caso de actividades de energía, minería y producción de hidrocarburos, este control es ejercido también, por el Ministerio de Energía y Minas. La ley establece los principios generales para la conservación, defensa y mejoramiento del medio ambiente para el beneficio de la calidad de vida (OBJETIVO). Para alcanzar este propósito, esta ley contiene una lista de actividades que pueden causar daños al ambiente.

La ley ha sido desarrollada en tres grandes áreas:

-Planificación ambiental como instrumento para alcanzar las metas de la ley (establece lineamientos para la administración y manejo de las actividades capaces de dañar el ambiente),

-Creación de Agencias Nacionales de Protección Ambiental; y

-Definición de violaciones y penalidades (define también daño ambiental permitido).La ley provee para casos de responsabilidad estricta, bajo la cual, la persona que ha cometido un daño a tierras públicas (o privadas) estará obligado a indemnizar al gobierno (o al propietario). La parte responsable puede solamente oponer como defensa la existencia de fuerza

mayor o que el daño fue causado por terceras personas. Si son varias las personas que han contribuido al daño, éstas serán responsables en conjunto.

Entre los principios rectores La ley sigue varios principios para lograr sus objetivos, algunos de los cuales son:

- Desarrollo sustentable como medio de obtener un balance entre el derecho al desarrollo y la preservación del ambiente para generaciones futuras;

- Conservación, Protección y mejoramiento del ambiente considerado de interés público;

- Principios contenidos en algunos tratados internacionales, como por ejemplo la Declaración de Estocolmo.

### **Ley Penal del Ambiente**

Esta Ley establece directamente las sanciones a seguir en caso de que exista un daño ambiental, intencional o accidentalmente. Esto se puede apreciar en los siguientes artículos:

Artículo 6. Sanciones a personas jurídicas: la sanción aplicable a las personas jurídicas por los hechos posibles cometidos, en las condiciones señaladas en el artículo 3 de esta Ley, será la de la multa establecida para el respectivo delito y atendida la gravedad del daño causado, la prohibición por un lapso de tres meses a tres años de la actividad origen de la contaminación.

Si el daño causado fuere gravísimo además de la multa, la sanción será la clausura de la fábrica o

establecimiento o la prohibición definitiva de la actividad origen de la contaminación, a juicio del juez.

El tribunal podrá, así mismo, imponer a la persona jurídica, de acuerdo a las circunstancias del hecho que se haya cometido, algunas de las siguientes sanciones:

1. La publicación de la sentencia a expensas del condenado en un órgano de prensa de circulación nacional.

2. La obligación de destruir, neutralizar o tratar las sustancias, materiales, instrumentos u objetos fabricados, importados u ofrecidos en venta, y susceptibles de ocasionar daños al ambiente o a la salud de las personas.

3. La suspensión del permiso o autorización con que se hubiese actuado, hasta por un lapso de dos años.

4. La prohibición de contratar con la administración pública hasta por un lapso de tres años.

( ...) Artículo 28. Vertido ilícito: el que cierta o arroje materiales no biodegradables, sustancias, agentes biológicos o bioquímicos, efluentes o aguas residuales no tratadas según las disposiciones técnicas dictadas por el ejecutivo nacional, objetos o desechos de cualquier naturaleza en los cuerpos de las aguas, sus riveras, cauces, cuencas, mantos acuíferos lagos, lagunas o demás depósitos de agua, incluyendo los sistemas de abastecimientos de aguas, capaces de degradarlas, envenenarlas o contaminarlas, será sancionado con prisión de tres meses a un año y multa de 300 a 1000 días de salario mínimo.

Como se observa esta ley, creada en enero de 1992, complementa a la Ley Orgánica del Ambiente y su objetivo principal es determinar que se debe considerar como delitos ambientales; generalmente definidos como acciones que violan las reglas establecidas para la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, y establece penalidades criminales para esos delitos. Bajo esta ley, es posible sancionar crímenes ocasionados por unas conductas de negligencia o imprudencia. Aunque las penalidades estipuladas para estas circunstancias serán reducidas a un tercio o la mitad de las penas

normales aplicables a los crímenes cometidos con intención. La ley también crea un sistema de medidas precautelativas para la restitución y reparación, con la finalidad de minimizar el daño ambiental.

Entre los principales delitos establece:

- Daño al suelo, vegetación y topografía del paisaje;
- Descarga ilegal de aguas contaminadas;
- Descargas de hidrocarburos en ambientes acuáticos;
- Práctica de actividades prohibidas en áreas protegidas;
- Disposición o abandono de desechos violando estándares;
- Extracción ilegal de minerales no-metálicos; y
- Deforestación de cuencas hidrográficas utilizadas para suplir aguas

Entre las penalidades establece prisión, arresto; multas; y trabajos comunitarios. También establece penalidades accesorias para personas naturales y para personas jurídicas. Una compañía es culpable de un delito ambiental cuando la acción es cometida por decisión de su órgano ejecutivo. Acciones legales en relación a ese tipo de delitos son escuchadas por los tribunales penales Igualmente establece que los delitos requieren de prisión por un término mayor a tres años, prescribe al acción después de cinco años,

Los delitos que conlleven un pena de prisión menor a tres años y

arresto mayor que seis meses, la acción prescribe a los tres años y cuando la penalidad es de arresto menor a seis meses, el tiempo de prescripción es de un año. En el caso de las acciones civiles prescriben a los diez años.

### **Decretos y Reglas técnicas:**

El objetivo de cualquier decreto relacionado con el medio ambiente es de controlar las actividades que afecten los recursos naturales renovables y de proveer lineamientos para definir los límites de contaminación aceptable. Entre los decretos principales en materia ambiental se encuentran:

***Decreto 2289: Normas para el control de la recuperación de materiales peligrosos y el manejo de los desechos peligrosos (modificado febrero 12, 1998).***

El objetivo de este decreto es regular la recuperación de materiales peligrosos y el manejo de desechos, cuando ambos presenten características, composición o condiciones que puedan poner en peligro y representen un riesgo para la salud y el ambiente. El Decreto está modificado para dar orientación en cómo manejar la generación, el transporte y la disposición o tratamiento de desechos peligrosos. Estos estándares tienen la finalidad de reducir la generación de desechos, desarrollar el reciclaje, reutilización y mejor uso de los materiales peligrosos en la forma de materiales peligrosos recuperables, y de gobernar el tratamiento y disposición final, cumpliendo con los estándares de seguridad para evitar el poner en peligro a la salud humana o al ambiente.

Este Decreto contiene normas específicas que gobiernan los Desechos Peligrosos que Resultan de las Operaciones de Exploración y Producción de

Petróleo. El objetivo de estas normas es establecer los estándares para el manejo de dichos desechos y las condiciones para su disposición. La solución ideal es que se dispongan estos desechos en el área donde son generados o en áreas cercanas, dada la gran cantidad de desecho que se maneja.

***Decreto 883: Normas para la clasificación y el control de la calidad de los cuerpos de agua y vertidos o efluentes líquidos (11/octubre/1995).***

El objetivo principal de estas reglas es controlar la calidad de los cuerpos de agua, tomando en consideración sus usos actuales y potenciales. Para lograr este objetivo, el Decreto establece límites de efluentes y obliga a la creación de planes de calidad para cada uno de los cuerpos de agua, estableciendo prioridades dependiendo de los problemas de cada uno.

***Decreto 638: Normas sobre la calidad del aire y control de la contaminación atmosférica (26/abril/1995).***

Estas reglas establecen como su principal objetivo el control de la calidad del aire; para lograrlo establece estándares de calidad de aire, límites de emisiones y clasifica el aire por zonas.

***Decreto 1257: Normas sobre evaluación ambiental de actividades susceptibles de degradar el ambiente (13/marzo/1996).***

Este Decreto establece los procedimientos para los casos cuando una evaluación ambiental previa es necesaria, de las actividades industriales o comerciales susceptibles de degradar el ambiente. Determina los métodos

técnicos de evaluación, para verificar el daño ambiental permisible de los programas y proyectos de desarrollo. El cumplimiento de estos procedimientos y métodos le dan al inversionista una mayor seguridad legal, cuando las autorizaciones para las actividades propuestas están sometidas a un criterio técnico estricto, determinado por la aplicación de tecnologías transferidas, estudios de impactos ambientales y estudios ambientales específicos, empleados en procedimientos racionales y expeditos.

Todas las partes (personas naturales o entidades jurídicas públicas o privadas) interesadas en llevar a cabo programas o proyectos que requieran ocupación de tierras, deben otorgar previa notificación al Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables, presentando un Documento de Intención, donde se especifiquen las acciones susceptibles de producir un impacto ambiental.

Las compañías involucradas en la exploración y producción de hidrocarburos están obligadas a presentar un Estudio de Impacto Ambiental para las siguientes operaciones:

- Programas de perforación exploratoria de hidrocarburos;
- Programas de producción de hidrocarburos;
- Refinerías de petróleo y plantas de mejoramiento de crudos;
- Desarrollos de complejos petroquímicos;

-Complejos criogénicos, y cualquiera otra actividad que requiera estudios acorde a las evaluaciones técnicas en el documento de intención

(aunque no estén especificados en la ley).

Las compañías deben obtener aprobación para la ocupación de las tierras por parte del Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables antes de entrar en cualquier concesión o acuerdo. Deben completar un cuestionario ambiental, el cual dará las bases para determinar las medidas necesarias para reducir el impacto ambiental.

### **Normas Internacionales para la estandarización**

La ISO es una organización no gubernamental establecida en 1.947 para desarrollar normas globales, a fin de mejorar la comunicación y colaboración internacional y facilitar los intercambios de bienes y servicios. En 1992, la confederación sobre el ambiente de las Naciones Unidas en Río de Janeiro (Brasil) recomendó la creación de un nuevo comité ISO para tratar temas ambientales.

La serie fue creada por las Internacional Organization For Estandarization (ISO) con sede en Suiza, bajo la guía del Comité Técnico 207 (CT 207), este comité se encargó del desarrollo de las normas globales para la Gestión Ambiental ISO serie 14000, que permitirá a las organizaciones: identificar y gestionar los impactos sobre el ambiente, llevar a cabo una auditoria medir su comportamiento, analizar el ciclo de vida de sus productos y procesos y transmitir información ambiental a sus empleados y al público en general.

Los objetivos que se persigue en la serie ISO 14000 son los siguientes:



-Promover el mismo tratamiento de la administración ambiental y de la administración de la calidad.

-Reforzar la habilidad de las organizaciones para alcanzar y medir las mejoras de su comportamiento ambiental.

-Facilitar el intercambio, removiendo barreras comerciales.

Esta serie de normas y guía ofrece herramientas y establece un patrón común de sistemas de gestión ambiental que se puede utilizar para cualquier empresa de cualquier tamaño y en cualquier parte del mundo.

### **Principios de la Contabilidad Aplicables al Ambiente**

Dentro de los principios de Contabilidad generalmente aceptados establecidos en Venezuela, algunos de ellos tienen relación directa o indirecta con el ambiente;

-Principio de Equidad: En este se establece que la información contable debe ser lo más justa posible y los intereses de todas las partes tomadas en cuenta para el apropiado equilibrio. Se deben presentar los Estados Financieros con información contable que permita a las partes interesadas observar la labor que la empresa realiza para la protección del medio ambiente. En empresas donde exista un sistema de Gestión Ambiental la contabilidad debe reflejar en los Estados Financieros toda la información referente al control del impacto ambiental y su tratamiento dentro de la empresa buscando siempre el equilibrio empresa medio ambiente.

- Principio de Pertinencia: La Contabilidad debe concretar el tipo de información requerida en los procesos de toma de decisiones, en función a los intereses de los usuarios de los Estados Financieros. La información contable dentro del marco ambiental presentada por las empresas debe ser concreta y dar a conocer al ente rector (MARNR) las políticas tendientes a desarrollar por la organización en pro del medio ambiente.

- Principio de Cuantificación: Cuantifica los datos con el fin de ayudar a transmitir información económica y para la toma de decisiones racionales. La Contabilidad en los proyectos relacionados con el medio ambiente debe plasmar los datos cuantificados, de tal forma que proporcione una proyección de costo-beneficio a fin de que la organización pueda tomar decisiones racionadas.

- Principio de Objetividad: Las partidas o elementos incorporados en los Estados Financieros deben poseer un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. Según Arqueta (1998) “El costo por la degradación del ambiente es incalculable” pero cuando existen políticas para la preservación del mismo los Estados Financieros pueden reflejar un costo o valor que pueda ser medido y que esta medida a su vez sea confiable y veraz.

- Principio del Período Contable: Las operaciones y cuentas realizadas por una entidad considerada en marcha o de existencia continua se identifican con el período que ocurren. Méndez y Marcia. (1.993) hablan de que los gastos generados por los programas o proyectos ambientales deben ser identificados, ya que cualquier información contable debe indicar el período al cual se refiere.

- Principio de Revelación Suficiente: Es preciso que la información contable contenga en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad. Méndez y Marcia. (1.993) establece que la Contabilidad Ambiental cuantifica de manera más exacta los costos y gastos erogados por la entidad, que se originan por el cumplimiento de medidas ambientales o por políticas internas de la compañía orientadas hacia la conservación ambiental.

La Contabilidad como técnica es una herramienta que facilitará a las empresas la toma de decisiones relacionadas con el medio ambiente y el efecto que las actividades desempeñadas por una empresa puedan tener en este.

La información financiera generada por el ente económico debe reflejar en notas a los Estados Financieros el impacto en el medio ambiente de las actividades de la empresa. Además de cuantificar e incorporar a los mismos las responsabilidades tanto éticas como penales que tiene la empresa para con el público en general (inversionistas, consumidores de sus productos, estado y ciudadanía) derivados de estas mismas actividades.

Sistema de Gestión Ambiental : I jornadas de Gerencia Ambiental (2001) Se describe como un sistema que comprende la estructura organizativa, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para determinar y llevar a cabo la política Ambiental.

La Gestión Ambiental es el conjunto de acciones encaminadas a lograr la máxima racionalidad en el proceso de decisión relativa a la conservación, defensa, protección y mejora del medio ambiente basándose

en una coordinada información multidisciplinaria y en la participación ciudadana.

### **Objetivos de la Gestión Ambiental**

-Identificar, interpretar, registrar, valorar y prevenir los efectos que la actividad produce sobre el medio ambiente.

-Analizar y gestionar los riesgos, en los que la organización incurre como consecuencia de esos efectos.

-Contribuye a detectar procesos pocos eficientes y a sustituirle por otros que hagan mejor uso de los recursos con el correspondiente ahorro y beneficio económico (Contabilidad Ambiental).

-Disminuye la posibilidad de intervenciones administrativas vinculadas al incumplimiento de la legislación medioambiental.

-Permite a las empresas anticiparse a las exigencias de las futuras normativas.

-Disminuye el riesgo industrial y, por consiguiente, el costo de las pólizas de seguros.

-Permite clarificar la actitud de la empresa hacia el medio ambiente, incluyéndola en el grupo de las “limpias”, por oposición al de “las sospechosas”, y mejorando con ello la imagen de la empresa de cara al exterior.

-Puede descubrir nuevas e insospechadas posibilidades de negocio (venta de residuos, diseño de nuevos productos, etc.).

Existen en la actualidad instancias del diseño de la gestión y la política ambiental en las que participan activamente ciudadanos o sectores organizados de la población, tanto instituciones académicas y grupos de interés como organismos no gubernamentales. Estos pueden integrarse en ámbitos técnicos, administrativos, económicos, para asumir responsabilidades en una tarea importante de diseño y aplicación de políticas ambientales. De hecho, la concertación para promover la participación y la corresponsabilidad social en la Gestión Ambiental, se constituye en un instrumento muy poderoso para ampliar las capacidades y los alcances de la política, así como de planes, programas y proyectos.

#### **4.4. Responsabilidad social profesional del Contador Público venezolano en el cuidado del medio ambiente**

El Diccionario de la Real Academia Española recoge una clásica concepción jurídica, conforme a la cual responsabilidad es la: Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.

En cuanto capacidad, la responsabilidad implica que el respectivo sujeto esté facultado para razonar debidamente. Muchas disciplinas, como la filosofía, la biología, la medicina, la psicología, la antropología, la sociología, la política y el derecho, se preguntan y responden cuáles son las condiciones o circunstancias en que un ser tiene conciencia y dominio sobre sus actos.

En cuanto sujeto activo del derecho, el concepto de responsabilidad

comprende tanto a las personas físicas, también llamadas naturales, como a las personas morales, más usualmente aludidas como personas jurídicas. El sustrato de las personas jurídicas suele ser una organización, un colectivo. Mas no toda organización o colectivo es considerada como sujeto activo del derecho. El reconocimiento y la aceptación de las consecuencias de los propios actos, implica la conciencia. Hablan así del cargo de conciencia, del examen de conciencia, de la libertad de conciencia, de la objeción de conciencia, de la voz de la conciencia. La responsabilidad se predica siempre de los propios actos. Este es un tema altamente complejo por virtud de los casos en los cuales una persona es llamada a responder como consecuencia de actos realizados por otros, como sus hijos menores de edad, sus estudiantes, sus empleados, sus subordinados. Pero, insisto, en todo caso se responde por los propios actos.

La responsabilidad presupone la autonomía. Si un ser es sometido por la fuerza, el engaño o por hechos irresistibles (fuerza mayor y caso fortuito), no será responsable. Hasta qué punto los procesos heterónomos implican responsabilidad es otra cuestión de gran complejidad. Se presentan situaciones tan diversas como el deber de responder por las obligaciones legales (que nos son impuestas por el Estado) o la exclusión de la responsabilidad por la intervención de un tercero.

El concepto de responsabilidad social ha evolucionado considerablemente, entre otras cosas diferenciándose de la llamada responsabilidad social empresarial. En su actual concepción, la responsabilidad social resulta comprendiendo y articulando muchas categorías que con anterioridad se exponían por separado.

Por su relación con el tema principal de este trabajo, a continuación se

presentan unas reflexiones en torno a la función social, el bien común, el interés público y la gobernabilidad. También se hará referencia a los sistemas de difusión de información internacionales.

La responsabilidad social supone la función social. La responsabilidad social consulta el interés público. La responsabilidad social cobra pleno sentido en cuanto instrumento del bien común. La responsabilidad social comprende la gobernabilidad y ésta implica sistemas de información. Tomando en consideración esto describimos posteriormente el sentido del bien común.

### **El bien común**

Por bien común, es preciso entender, según Méndez y Martins (1993) que es "el conjunto de aquellas condiciones de la vida social que permiten a los grupos y a cada uno de sus miembros conseguir más plena y fácilmente su propia perfección". El bien común afecta a la vida de todos. Exige la prudencia por parte de cada uno, y más aún por la de aquellos que ejercen la autoridad. Comporta tres elementos esenciales: Supone, en primer lugar, el respeto a la persona en cuanto tal. En nombre del bien común, las autoridades están obligadas a respetar los derechos fundamentales e inalienables de la persona humana. La sociedad debe permitir a cada uno de sus miembros realizar su vocación. En particular, el bien común reside en las condiciones de ejercicio de las libertades naturales que son indispensables para el desarrollo de la vocación humana: "derecho a actuar de acuerdo con la recta norma de su conciencia, a la protección de la vida privada y a la justa libertad, también en materia religiosa". En segundo lugar, el bien común exige el bienestar social y el desarrollo del grupo mismo. El desarrollo es el resumen de todos los deberes sociales. Ciertamente corresponde a la

autoridad decidir, en nombre del bien común, entre los diversos intereses particulares; pero debe facilitar a cada uno lo que necesita para llevar una vida verdaderamente humana: alimento, vestido, salud, trabajo, educación y cultura, información adecuada, derecho de fundar una familia, etc. El bien común implica, finalmente, la paz, es decir, la estabilidad y la seguridad de un orden justo. Supone, por tanto, que la autoridad asegure, por medios honestos, la seguridad de la sociedad y la de sus miembros. El bien común fundamenta el derecho a la legítima defensa individual y colectiva.

La noción de bien común se interpuso al poder del gobernante para que buscara el bien de los demás y no su propio bien. Aunque en ocasiones el bien común puede corresponder con el interés de una mayoría, no debe confundirse bien común y el querer de la mayoría. La mayoría no legitima el desconocimiento de los derechos de las minorías.

Por regla general, se enseña que los hombres son iguales, pues si bien no se puede predicar una igualdad efectiva de todos, dado que existen muy diversos grados de inteligencia, capacidad individual o disposición personal, factores creadores de diferencias entre los individuos de la especie humana, sí existe el principio universal de que todos gozan de los mismos derechos, y esto desde el punto de vista del ámbito político, social y económico. Por lo tanto, existen derechos comunes a todos los hombres, sea cual fuere su constitución corporal o mental. Entre tales derechos sobresalen el derecho de disponer de sí mismo, esto es, el de ser libre, sin que el ejercicio de esta libertad pueda ser restringido salvo por el ejercicio legítimo de los derechos de los demás. Y el derecho a subsistir físicamente y de modo específico, económico, en un grado decoroso, compatible con el de las demás personas. De aquí --se concluye-- surge uno de los presupuestos del bien común, noción según la cual la subsistencia de una persona no debe ser, en



principio, lesiva o perjudicial para el derecho a la vida de los demás. Estos derechos, como se sabe, están íntimamente vinculados a la justicia, tanto legal como económica y social.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) se ha pronunciado expresamente a través de sus Códigos de Ética, sobre el interés público y la responsabilidad social de la profesión contable, indicando que una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público. Por lo tanto, la responsabilidad de un contador profesional, no es exclusivamente para satisfacer las necesidades de un cliente individual o del empleador. Al actuar en el interés público un contador profesional debe observar y cumplir con los requisitos éticos de este Código.

En la parte de valores profesionales, ética y actitudes se señala que la cobertura de los valores y actitudes en los programas de educación para los contadores profesionales deben conducir a un compromiso de:

- a) El interés público y la sensibilidad a las responsabilidades sociales;
- b) La mejora continua y el aprendizaje permanente;
- c) La fiabilidad, la responsabilidad, la puntualidad, la cortesía y el respeto, y d) las leyes y reglamentos.

Si bien el enfoque de cada programa para el aprendizaje de los valores, la ética profesional y las actitudes que reflejan su propio entorno nacional y cultural y los objetivos, como mínimo, todos los programas deberían incluir:

- a) La naturaleza de la ética;
- b) Las diferencias de enfoques detallados basados en reglas y el marco de la ética, sus ventajas e inconvenientes;
- c) El cumplimiento de los principios éticos fundamentales de integridad, objetividad, compromiso con la competencia profesional y debido cuidado y confidencialidad;
- d) La conducta profesional y el cumplimiento de las normas técnicas;
- e) Los conceptos de independencia, escepticismo, responsabilidad y expectativas de los ciudadanos;
- f) La ética y la profesión: responsabilidad social;
- g) La ética y la ley, incluida la relación entre las leyes, las regulaciones y el interés público;
- h) Las consecuencias de un comportamiento contrario a la ética del individuo, a la profesión ya la sociedad en general;
- i) La ética en relación con la empresa y el buen gobierno, y
- j) La ética y el contador profesional individual: denuncia de irregularidades, los conflictos de interés, los dilemas éticos y su resolución.

En el campo específico de la contabilidad pública IFACmanifiesta: Los objetivos del IPSASB son servir al interés público mediante el desarrollo de la

alta calidad para el Sector Público de informes financieros y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo. El IPSASB alcanza sus objetivos a través de:

- Emisión de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS);
- Promover la aceptación y la convergencia internacional de estas normas, y
- La publicación de otros documentos que orientan sobre temas y experiencias en la información financiera en el sector público.

La Contaduría es una profesión que tiene responsabilidad social, para sus profesionales es difícil actuar con integridad si se tiene en cuenta que la sociedad y por ende la presión social han cambiado de dirección. Antes, ellas impedían a muchos apartarse del buen camino, así muchos eran honestos, porque la sociedad no les dejaba otra alternativa. Hoy se estimulan comportamientos que antes se consideraban inaceptables. Este cambio ha sido fruto del deseo sin fronteras de tener poder, lo que ha hecho que los humanos de nuestra época sacrifiquen todo, sin medir sus consecuencias y efectos colaterales.

Sí el Contador Público reduce su ética profesional a lo que está socialmente aceptado, tendrá vía libre para esta clase de indelicadezas. Por eso la ética no se puede reducir a la dimensión puramente sociológica.

El Contador Público debe conocer el ordenamiento jurídico, en

particular en aquellas áreas más directamente relacionadas con su especialidad. Pero sí el Contador Público reduce su ética profesional a lo que está aceptado o tolerado por la ley, tendremos un ejército de profesionales, que con su firma, pueden respaldar indelicadezas y abusos contra el bien común.

Por lo tanto, se impone una ética inspirada en la dignidad de la persona que conduzca a consensos que sean operativos en el ámbito económico, político y social. Consensos que salvaguarden los derechos fundamentales de la persona y tutelen el bien común. Este debe ser el marco ético para el ejercicio profesional del Contador Público.

La disciplina que fundamenta la profesión contable es la contabilidad, la cual tiene relación íntima con el desarrollo de cualquier país, pues la contabilidad es la fuente primordial de información, es el lenguaje de los negocios por la cual facilita la planificación macro y micro económica, promueve la creación y colocación eficiente de capitales, genera la confianza entre inversionistas y ahorradores, hace posible el correcto funcionamiento de las instituciones y unidades económicas, impulsa el desarrollo de los mercados capitales y constituye el motor de la actividad económica, fomentando el empleo racional de los recursos existentes en un país.

Lo anterior demuestra el contenido social de la disciplina contable. De ahí que la expresión “responsabilidad social” tenga el siguiente significado:

La información contable actúa en y para la colectividad, su validez y perfección se alcanzan en función de su concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la comunidad en su conjunto; en la medida en que uno de estos requerimientos es el desarrollo, y dado que contribuye

decididamente al mismo, queda claramente puesta de manifiesta la dimensión altamente social de la contabilidad.

Lo anterior obliga a que el experto contable no sólo conozca las técnicas de representación que utiliza en su tarea, sino que deba poseer capacidad para interpretar no sólo los fenómenos económicos sino todos aquellos que se desarrollan en el entorno en el que se desenvuelve su actuación; conocer las obligaciones que se le imponen a la información financiera, a la empresa y a la actividad económica; tener amplios conocimientos de legislación; ser consciente del papel de la información en la economía y en la sociedad actual, para que pueda anticiparse a los requerimientos de información; dominar técnicas cuantitativas de áreas como la econometría, la informática, el pronóstico, la gerencia y la dirección para llegar a ejercer su profesión con PODER (Planear, Organización, Dirigir, Ejecutar y Revisar). Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, se detalla la visión y valores que debe poseer el Contador Público para cumplir con los objetivos.

### **Visión y Valores de los Contadores Públicos**

Según la Federación Nacional de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, estos son:

Visión: Los Contadores Públicos son profesionales altamente confiables quienes habilitan a la gente y a las organizaciones a moldear su futuro. Combinando una profunda percepción de las cosas con integridad, los Contadores Públicos deben generar valor a través de: comunicar la idea total con claridad y objetividad, traducir información compleja en conocimiento

decisivo, anticipar y crear oportunidades, y diseñar rutas que transformen la visión en una realidad

Valores: cinco Valores esenciales: La educación continuada y aprendizaje de largo plazo, competencia, integridad, armonización con una amplia gama de situaciones de negocios y objetividad.

Cinco competencias esenciales: Habilidades de comunicación y liderazgo, habilidades de pensamiento estratégico y crítico, enfoque en el cliente y el mercado, interpretación de información convergente y, ser adepto tecnológico.

Cinco servicios esenciales: Confianza e integridad en la información, consultoría en administración y administración de desempeño, servicios de tecnología, planeación financiera y, servicios internacionales

La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad a través de la información financiera para la toma de decisiones de los diferentes usuarios

El Contador Público es depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de colegiado suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos (siempre la firma del contador público debe ir acompañada del número de su colegiatura profesional).El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública.

El Contador Público en el desarrollo de su actividad profesional debe estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado,

relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, con el fin de aplicar en cada caso las técnicas y la clase de trabajo que se le ha encomendado. Teniendo en cuenta esto, podrá recurrir a especialistas de otras disciplinas y utilizar todos los elementos que las ciencias y la técnica ponen a su disposición

El contador público debe observar en todos los casos los siguientes principios básicos de ética profesional que forman parte de su cotidianidad. Estos son:

1. Integridad: Rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad.
2. Objetividad: Imparcialidad.
3. Independencia: Criterio.
4. Responsabilidad: Cumplimiento.
5. Confidencialidad: Leal y autenticidad, Secreto Profesional.
6. Observaciones de las disposiciones normativas: Legalidad  
Competencia y actualización profesional: Idoneidad.
7. Difusión y colaboración: Desarrollo, superación y dignificación de la profesión.
8. Respeto entre colegas: Sinceridad, buena fe y lealtad hacia los colegas.
9. Conducta ética: Función social enmarcada en la moral Universal

Un concepto que actualmente llama la atención con gran fuerza es el de responsabilidad social que tiene la empresa como unidad económica, porque ella actúa en y para la sociedad, por lo cual esto significa responsabilidad social también para el contador público, a quien le compete manejar la información administrativa –contable de los negocios, lo cual implica una razón para la puesta en marcha de una gestión, gerencia o administración en el área ambiental, como una responsabilidad social del contador público.

El mejoramiento ambiental es percibido como el proceso de reducir desechos, mejorar la eficiencia con la cual una compañía usa sus entradas y eleva la productividad de tal manera que las compañías y por consiguiente la sociedad usa los recursos naturales. Una de las tareas de la organización es incluir los costos de oportunidad de los impactos ambientales, consecuencias ambientales significativas que se generan a partir de una actividad, en el desarrollo de la estrategia y en los procesos de mejoramiento operacional. La mayoría de las compañías carecen de información sobre los costos directos a tratar con las exenciones innegables, y mucho menos un entendimiento comprensivo de todos los impactos ambientales y de los costos de oportunidad de la escasa utilización de sus recursos. Actualmente las situaciones como gastos y costos que competen al medio ambiente representan problemas que afectan a los negocios, especialmente, en cuanto a legislación por las sanciones y multas a pagar por las empresas por negligencia en los asuntos ambientales y cambios de mercado, estos inciden directamente sobre áreas de acción que conciernen a los contadores Públicos, quienes en muchos casos poseen escasa información y conocimientos en lo que al tema ambiental se refiere, por lo tanto, se requiere capacitación e información sobre los aspectos ambientales que afectan o puedan afectar a los negocios.



En tal sentido, la empresa no puede permanecer ajena, es decir la gestión ambiental debe abarcar el compromiso del negocio con el exterior o medio que le rodea como lo determina uno de los componentes del “Informe de Control Interno” como lo es el “Ambiente de Control” consistente en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes globales de la administración, directores y propietarios sobre el control e importancia de la organización. Es por ello que ante la problemática ambiental los negocios deben recurrir a las necesidades que plantea la comunidad, la humanidad, lo cual constituye nuestra salud natural, adaptando su sistema de información y producción a lo concerniente a los asuntos ambientales, creando y poniendo en marcha mejoras a las actividades de la empresa para evitar algún tipo de problema ambiental, que le perjudique y con ello el medio que le rodea.

Por otra parte, Correa (1998) plantea la conveniencia de estudiar el medio ambiente en función de lo ecológico, socio-económico y los sistemas de valores o aspectos socio-culturales de la sociedad desde el punto de vista teórico y metodológico, lo cual evidencia, la necesidad de mejorar el desarrollo de estrategias para la formación del contador público, como profesional social, específicamente en la problemática ambiental y capacitarlo para responder a la información social que le es solicitada por el ente económico para quien trabaja y la colectividad en donde se desenvuelve y, la existencia sobre la información que debe emitirse en los estados financieros de los negocios con respecto a la gestión ambiental que deben llevar a cabo y que además es exigencia de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 37 sobre “Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes” y la Declaración Complementaria de Auditoría (DCA) No. 1010 referente a “Consideraciones sobre el Medio Ambiente en la Auditoría de los Estados Financieros” para lo cual se requiere de métodos para adquirir destreza en cuanto al manejo de los registros contables ambientales y la

revisión o auditoría de esos registros.

Así mismo, los problemas ambientales tienen implicaciones para la contabilidad y la auditoría de tipo estatutaria, tributaria, de gestión, entre otras. Existen demandas en donde prevalece confusión con respecto a qué hacer y, las auditorías ambientales han ocupado firmemente su lugar en cuanto a la administración ambiental, por lo que las más primordiales auditorías exigirán de las habilidades y experiencia de los contadores públicos como modificar los actuales sistemas contables, planear las implicaciones financieras de lo ambiental, el desempeño ambiental de la gerencia a la información externa, entre otras.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **Conclusiones:**

La Contabilidad Ambiental ha pasado de ser de un aspecto irrelevante a tener un rol creciente dentro de las deliberaciones en el mundo de la profesión contable. Para los fines de este estudio, con relación al rol del Contador Público Venezolano en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional se establecen las siguientes:

-No existe un conocimiento claro, preciso y amplio sobre la Contabilidad Ambiental desde el punto de vista operacional y conceptual, por lo que en esta área de reflexión existen lagunas de información, tanto técnicas como académicas por parte del contador público.

- De acuerdo con la investigación realizada no existe un rol definido del contador público frente a la Contabilidad Ambiental.

- Existe una posición de indefinición del contador público con relación a la Contabilidad Ambiental en su relación con los aspectos ecológicos y ambientales, lo que hace que el contador no visualice ni considere la verdadera importancia que esta tiene en los áreas empresariales, tanto públicas como privadas.

- Existe una alta valoración de la importancia de la Contabilidad Ambiental dentro del contexto del desarrollo profesional y personal del Contador Público y la necesidad de que ésta sea incorporada dentro del pensum estudios de la carrera de Contaduría Pública.

- Por el hecho de no estar incluidos en el pensum de la carrera existe una alta deficiencia en el conocimiento de las leyes ambientales en su relación con la Contabilidad Ambiental, lo que impone incluir dentro de los programas en esta área de reflexión todo lo referido a los aspectos legales y jurídicos relacionados con esta área.

-No existe dentro del pensum de Contaduría Pública contenidos programáticos de contabilidad en el área ambiental.

-Los contenidos programáticos en el área de auditoría existentes actualmente, sólo abarcan un tipo de auditoría, la de los estados financieros, quedando fuera la auditoría de cumplimiento y la operativa, pudiendo implantarse para su aplicación la auditoría ambiental, que abarca estos tipos de auditoría.

- Contabilidad Ambiental, Costos Ambientales, Gestión Ambiental, Economía Ambiental, Auditoría Ambiental, son las temáticas a tomarse en cuenta para la formación del contador público como eje transversal de la carrera programa Contaduría Pública, actualmente no existen en los planes de estudio revisados.

- Los planes de estudio no presentan un eje transversal con respecto a la ética y valores ambientales en la formación del contador público, este profesional a pesar de recibir algunos contenidos programáticos en cuanto a ética, sólo se toma en cuenta la ética profesional del ejercicio de la contaduría pública, quedando fuera el valor humano el cual debe estar inmerso en las ciencias administrativas.

- Las herramientas gerenciales de las cuales debe valerse el contador público como aporte ambientalista en la toma de decisiones, para crear un Clima Organizacional de acuerdo a las exigencias sociales en torno al ambiente, no las contiene los planes de estudio de la carrera programa contaduría pública, por lo tanto las organizaciones no poseen actualmente un sistema que les ayude a crear ese factor.

- Aunque la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contempla la protección del ambiente por parte de personas y empresas, el contador público conjuntamente con el empresario no participan actualmente con su aporte en esta misión, por otra parte las normativas internacionales y nacionales en el área ambiental no forman parte de los planes de estudios de la carrera programa Contaduría Pública, como tampoco la Norma Internacional de Contabilidad No. 37 y la Declaración Complementaria de Auditoría No. 1010, las cuales no han sido incluidas en los contenidos programáticos como medios de publicación relacionados con los asuntos ambientales a pesar que este profesional es preparado en el área tributaria.

- El contador público no realiza una valoración económica en cuanto al impacto ambiental que puede producir la organización con su proceso o actividad, lo cual incide directamente en los estados financieros de la entidad. Áreas como el conocimiento de los Recursos Naturales, Equilibrio Ecológico, Contaminación Ambiental, Calidad de Vida y Salud requieren de ser incluidas.

- No hay formación ni capacitación del contador público con respecto a la auditoría ambiental, excepto a nivel de postgrado, a pesar de estar inmerso directamente en el desarrollo de auditorías.

Diferentes países, comunidades e individuos conscientes de la problemática, han comenzado a proponer diferentes procesos de cambios, que nos permitan seguir progresando sin matar el medio donde vivimos todos. Esto es siempre y cuando no desarticulemos lo económico de lo ambiental puesto que ya se demostró que todo está interconectado y que no se puede hablar del desarrollo sostenible sin establecer los efectos sobre el medio y la naturaleza de cualquier actividad que el ser humano vaya a desarrollar. En cuanto a la responsabilidad social del contador público es la de anteponer la ética sobre cualquier interés de carácter económico, midiendo siempre los costos de las diferentes actividades que a diario deben reflejarse en la contabilidad en lo que tiene que ver con el impacto en el medio ambiente. Costos que hasta ahora se han ignorado, por falta de conocimiento y de consciencia en lo social. Por lo tanto se invita a toda la comunidad académica de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo reflexionar sobre nuestra Responsabilidad Social en lo que tiene que ver con el medio ambiente, y así comenzar a tomar las medidas necesarias que permitan proteger el patrimonio de la humanidad.

### **Recomendaciones**

- Implementar jornadas de charlas y conferencias que actualicen al contador en cuanto a la importancia de la Contabilidad Ambiental dentro del campo profesional, ya que esta es una herramienta que facilitará a las empresas la toma de decisiones sobre cuestiones relacionadas con el medio ambiente y el efecto que las actividades desempeñadas por una empresa pueden tener en el ambiente.

- Debe surgir en el contador público la necesidad de tomar en cuenta el valor del capital natural que de alguna manera contribuye al proceso

productivo de muchas entidades.

- Los Colegios Profesionales de Contadores Públicos deben incluir el tema ambiental en los planes que elabora sobre capacitación continua, para que de esta manera se mantenga al contador actualizado.

- A la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo: la realización de un estudio de factibilidad para incorporar la asignatura Contabilidad Ambiental en su pensum de estudio, dada la relevancia que esta tiene en los actuales momentos en la medición de los efectos ambientales a través de la contabilidad.

- Los profesionales en Contaduría Pública deben motivar al gremio en el estudio e incorporación del fenómeno ambiental en las normas contables tanto a nivel nacional como internacional.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Atristan M., P.; Álvarez, B. (1997). **La Responsabilidad de la Contabilidad frente al medio ambiente.** Editorial Fontanova. Buenos Aires.
- Bonilla, D.; Álvarez K. y García, A. (2008). **La Contabilidad Ambiental.** Editorial Espasa-Calpe. Madrid.
- Bravo, G. (2007). **Contabilidad de Costos Ambientales.** Ediciones Saber. Buenos Aires.
- Brito, M. (2005) **Presentación Contable de los Costos Ambientales en los Estados Financieros de la Industria Petrolera. Caso de Estudio Refinería Las Piedras, Estado Carabobo.** Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Trabajo de Maestría no publicado.
- Castellanos, G. (2006). **Responsabilidad Profesional del Contador Público.** [Documento en línea]. Disponible: <http://portal.imcp.org.mx/conten-t/view/3704/196/> (Consulta: 2010, enero 17)
- Comité Internacional de Normas de Información Financiera. **Interpretación de la CINIIF N° 1: Cambios en Pasivos Existentes, por Desmantelamiento, Restauración y Similares.**
- Comité Internacional de Normas de Información Financiera. **NIC-8. Políticas de Contabilidad, Cambios en los Estimados Contables y Errores.**
- Comité Internacional de Normas de Información Financiera. **NIC-16. Propiedad, Planta y Equipo.**
- Comité Internacional de Normas de Información Financiera. **NIC-37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.**
- Congreso internacional de costos.** Portugal. Disponible: [cavone@econ.uba.ar](mailto:cavone@econ.uba.ar).
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de Diciembre de 1999.



Correa, H. (1998.) **La contabilidad Ambiental y la valoración de los recursos naturales. Presentada en el VIII Congreso venezolano de Contaduría pública.** Mérida. Venezuela.

Díaz, J. I. (1993.) **Contabilidad y medio ambiente. Una revisión interpretativa. Presentada en la XX Conferencia Interamericana de Contabilidad.** Santo Domingo. Rep. Dominicana

Domenech, X.(2003). **Química Ambiental. El Impacto Ambiental de los Residuos.** Madrid: Miraguano Ediciones.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. **Código de Ética del Contador Público Venezolano** de fecha 24 de Febrero de 1996.

Federación Nacional de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. **Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), BA-VEN-NIIF-2.** Caracas. Venezuela.

Goldberg, V. (2008). **La Responsabilidad Profesional del Contador Público.** Documento en línea]. Disponible: [http://www.vacs-seguros.com.ar/vsn\\_contador.asp](http://www.vacs-seguros.com.ar/vsn_contador.asp) [Consulta: 2010, enero 3].

Hernández, B. (2005). **Gerencia Efectiva de la Información Financiera y Contable.**Nuevo Saber Editores. Bogotá.

**Jornadas de Gerencia Ambiental (2001).**Universidad Centroccidental“LisandroAlvarado”.

Lamprecht, J. (2000). **Directrices para la Implantación de un Sistema de Gestión Medioambiental.** [Documento en línea]. Disponible: <http://www.epostgrado-.es/minisite/vercurso.php> [Consulta: 2010, enero 3].

**Ley de Universidades.** Gaceta Oficial Extraordinaria de la República de Venezuela N° 1.429, del 8 de Mayo de 1970.

**Ley del Biodiversidad Biológica (2000).** Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.468 de fecha 24 de mayo de 2000

**Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973).** Gaceta Oficial

Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 30.273 de fecha 22 de Diciembre de 1973

**Ley Orgánica del Ambiente** (2007). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.833, de fecha 22 de diciembre de 2006.

**Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio** (1983). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.238. Extraordinario, de fecha 11 de agosto de 1983.

**Ley Penal del Ambiente.** (1992). Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.358, de fecha 3 de enero de 1992.

Marín, C. (2008). **Aspectos Contables de la Responsabilidad Social de las Empresas Modernas en Materia Ambiental.** Editorial Constantin. México.

Martínez, H. (2007). **Naturaleza de los Costos Ambientales en el Sistema de Contabilidad de Gestión Ambiental de la Empresa Valores Roa, C.A. Caso de Estudio: Central Azucarero Motatán.** Universidad de Los Andes, Trabajo de Maestría no publicado.

Méndez de Luca, M.; Martins y Martins, E. (1993). **Ecología y Vía Contabilidad.** Presentado en la XX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santo Domingo. Rep. Dominicana.

**Normas sobre Evaluación Ambiental de Actividades Susceptibles de degradar el Ambiente.** Decreto N° 1.257 de fecha 13 de marzo de 1996

Pérez, R. (2008). **Diseño de un Modelo de Gestión Ambiental para el Grupo de Empresas Central Matilde, C.A. Destilería Yaracuy.** Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Trabajo de Especialización no publicado.

Quintana. A. (2009) **Incorporación a los Sistemas Contables de los Costos Ambientales como Parte de la Responsabilidad Social de las Empresas Modernas.** Universidad José Antonio Páez, no publicado,

Real Academia Española. **Diccionario de la Real Academia Española.** Madrid.

República de Venezuela. **Decreto 2289: Normas para el control de la recuperación de materiales peligrosos y el manejo de los desechos peligrosos (modificado febrero 12, 1998).**

República de Venezuela. **Decreto 883: Normas para la clasificación y el control de la calidad de los cuerpos de agua y vertidos o efluentes líquidos (11/octubre/1995).**

República de Venezuela. **Decreto 638: Normas sobre la calidad del aire y control de la contaminación atmosférica (26/abril/1995).**

República de Venezuela. **Decreto 1257: Normas sobre evaluación ambiental de actividades susceptibles de degradar el ambiente (13/marzo/1996).**

República Bolivariana de Venezuela. **VII Plan de la Nación.** Caracas.

Rojas, B. (2007). **Investigación cualitativa. Fundamentos y praxis.** Primera edición. Fondo editorial UPEL. República Bolivariana de Venezuela.

Sabino, C. (2002). **El proceso de investigación. Una introducción teórico práctica.** Editorial Panapo de Venezuela. República Bolivariana de Venezuela.

Scabone, G. (1999). **La contabilidad verde: Financiera y de gestión.**

Scavone, J. (2002). **El Problema Ambiental y Los Nuevos Paradigmas Contables.** Editoria Nueva Era. México.

Taylor, S.J. y R. Bogdan. (2004). **Introducción a los Métodos Cualitativos de Investigación.** Editorial Paidós. Barcelona, España.

Tellez, L. (2002). **El Medio Ambiente, su Influencia en los Informes Contables.** Macchi. Buenos Aires.

Torres, D. (2007). **Certificación del Contador Público como Requisito para la Dictaminación de los Estados Financieros para Fines Fiscales.** [Documento en línea]. Disponible: [www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar.php](http://www.nuevoconsultoriofiscal.com.mx/enviar.php) [Consulta: 2010, enero 2]

Unión Europea. **Recomendación de la Unión Europea Nº 10.** Londres.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2008). **Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales.** Fedupel. Caracas.

Vásquez. R.; Bongianino. C., y Sosisky, L. (2008). **El Contador Público como Comunicador sobre Desempeño Social y Ambiental.** Universidad de Buenos Aires, Trabajo de Maestría publicado en el Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social.

Zamorano, E. (2006). **El Contador Público Ante la Globalización.** Caracas: Fondo de Cultura Económica.

## **ANEXOS**