



**República Bolivariana de Venezuela
Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez
Decanato de Postgrado
Convenio operativo UNESR – UC
Doctorado en Ciencias Administrativas**

**EL AUDITOR VENEZOLANO Y LA INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS DE
AUDITORÍA COMO NUEVA TENDENCIA MUNDIAL ANTE EL CONTEXTO
DEL MEDIO AMBIENTE.**

Freddy W. Colmenares

**Tesis doctoral para optar al título de doctor.
Dirigida por la Dra. *Ángela de Hernández*
Convenio UC - UNESR**

***Doctorado en Ciencias Administrativas*
Marzo, 2008**



**República Bolivariana de Venezuela
Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez
Decanato de Postgrado
Convenio operativo UNESR – UC
Doctorado en Ciencias Administrativas**

**EL AUDITOR VENEZOLANO Y LA INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS DE
AUDITORÍA COMO NUEVA TENDENCIA MUNDIAL ANTE EL CONTEXTO
DEL MEDIO AMBIENTE.**

**Tesis presentada como requisito para optar al
Grado de Doctor en Ciencias Administrativas**

***Autor: MSc. Freddy W. Colmenares
Tutora: Dra. Ángela de Hernández***

Valencia, Marzo 2008.



República Bolivariana de Venezuela
Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez
Decanato de Postgrado
Convenio operativo UNESR – UC
Doctorado en Ciencias Administrativas

APROBACIÓN DE LA TUTORA

En mi carácter de Tutora de la Tesis doctoral presentada por el participante **Freddy William Colmenares Castro, C. de I. N° V-3.746.736**, para optar al Grado de Doctor en Ciencias Administrativas, y cuyo título es: **EL AUDITOR VENEZOLANO Y LA INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA COMO NUEVA TENDENCIA MUNDIAL ANTE EL CONTEXTO DEL MEDIO AMBIENTE**, hago constar que la misma reúne los requisitos y méritos suficientes para ser considerada a los efectos de la presentación, discusión pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

Valencia, marzo 2008

Dra. Ángela de Hernandez.
C. de I. V-2.836.005

Para definir el cambio que el auditor debe dar, es preciso su aporte en el constructo de nuevos paradigmas, este aporte debe estar enfocado a la responsabilidad social y al Desarrollo Sustentable.

Freddy W. Colmenares C.

Dedicatória:

A mi familia, por su empuje, apoyo, paciencia y comprensión en los años que realicé este estudio doctoral y desarrollé la presente Tesis.

A ti, por tu paciencia, ya que con tu lectura haces útil la presente tesis doctoral.

A la memoria de mi hermana Tamara Colmenares.

Agradecimientos:

A la Milagrosa, pensada por dios.

A la Universidad de Carabobo, por su iniciativa en la búsqueda del conocimiento, sin cuyo apoyo la realización de estos Estudios Doctorales no hubiese sido posible.

A la Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez, por brindarme esta oportunidad.

A la Dra. Ángela de Hernández, por su apoyo en calidad de tutora, quien en todo momento aportó sus conocimientos, avaló esta investigación y me aupó al logro de la misma, a usted eternamente agradecido.

Al Dr. Miguel Mújica, mil gracias por el logro de los objetivos trazados en este enlace UC – UNESR.

Al Dr. Víctor Córdova y Dr. Carlos Zavarce por sus aportes en el abordaje de los estudios que hicieron posible los logros concluyentes de los estudios en Ciencias Administrativas enlace UC – INESR.

A los colegas Reinaldo Navas, Maira González, Rhaiza Rivas, Doctora Esmeyer Días y Ganeida Falcón, quienes con su experiencia y su buena disposición para conversar sobre la problemática de la presente tesis doctora, han contribuido a crear las bases de la integración del auditor y el contexto ambiental.

A mis compañeros de estudio del Doctorado en Ciencias Administrativas:

Gracias a todos...

INDICE DE CONTENIDO

	<i>Pág.</i>
<i>INTRODUCCION</i>	
CAPITULO I	15
ACERCA DE LOS AUDITORES Y PROBLEMAS AMBIENTALES.	17
1. Consideraciones Generales	17
1.1.- El auditor venezolano	18
1.2.- Problematización ambiental en las empresas venezolanas.	22
1.3.- El comportamiento ambiental de las empresas	34
1.4.- Contextualización del problema.	40
1.4.- Formulación del problema.	45
1.5.- Objetivo General	45
1.6.- Objetivos específicos.	45
1.7.- Justificación e importancia.	46
CAPITULO II CONSTRUYENDO LA TEORIA AMBIENTALISTA.	49
2.- Rompiendo Paradigmas.	51
2.1.- Consideraciones generales.	52
2.2.- Antecedentes de la investigación.	56
2.3.- Fundamentos Teóricos.	61
2.3.1.- La teoría medio ambiental.	62
2.3.2.- Desarrollo sustentable.	71
2.3.3.- La Auditoría el contexto ambientalista.	95
2.4.- Las políticas ambientales.	104
2.4.1.- Políticas ambientales nacionales.	104
2.4.1.- Políticas ambientales internacionales.-	115

CAPITULO III EL CAMINO DE LA INVESTIGACION.	126
3.- Consideraciones generales.	128
3.1.- Estrategia metodológica.	128
3.2.- Tipo de investigación.	134
3.3.- Muestra teórica.	135
3.3.1- Unidades de observación.	135
3.4.- Procedimientos e instrumentos.	137
3.5.- Análisis e interpretación de los datos.	138
3.5.1.- El análisis documental.	138
3.5.2.- Análisis de la entrevista.	139
3.6. Credibilidad y confirmabilidad.	142
3.7.- Desarrollando un plan.	144
3.8.- Definición de términos básicos.	145
CAPITULO IV LA AUDITORIA UNA MIRADA EN EL TIEMPO BAJO LA PERPECTIVA DEL MEDIO AMBIENTE.	148
4.- consideraciones generales	150
4.1.- La auditoría una mirada al pasado.	151
4.2.- Mirando el presente.	159
4.3.- El camino a seguir.	163
4.4.- Auditoría y medio ambiente.	167
4.5.- La contaduría en Venezuela, el entreverado en el tiempo.	172
4.6.- En busca de los cambios.	176
4.6.1.- Los sujetos – objetos interactuantes en los cambios	179
7.- El aporte en su opinión.	183
4.8.- En busca de las normas.	189
CAPITULO V EI AUDITOR VENEZOLANO Y LOS PROBLEMAS AMBIENTALES UNA PERSPECTIVA DE INTEGRACION.	193
5.- Consideraciones generales.	195

5.1.- Lo primero de un todo.	198
5.2.- Una extraña historia.	200
5.3.- Obtención de información sobre obligaciones legales del cliente en el contexto ambiental	203
5.4.- Procedimientos analíticos sintéticos.	206
5.5.- El significado del caos.	208
5.6.- Entendiendo el control.	209
5.7.- El riesgo persiste.	214
5.8.- Es cuestión de grado.	215
5.8.1.- El efecto de los impactos ambientales sobre el grado.	217
5.9.- Los procedimientos e auditoría un enfoque ambientalista.	221
5.10.- El veredicto.	224
Observaciones concluyentes	230
A manera de recomendación.	231
Referencias bibliograficas.	233

República Bolivariana de Venezuela
Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez
Decanato de Postgrado
Convenio UC - UNESR
Doctorado en Ciencias Administrativas

**EL AUDITOR VENEZOLANO Y LA INTEGRACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA
COMO NUEVA TENDENCIA MUNDIAL ANTE EL CONTEXTO DEL MEDIO AMBIENTE.**

AUTOR: MCs. FREDDY W. COLMENARES C., **TUTORA:** Dra. ANGELA DE HERNANDEZ,
LINEA DE INVESTIGACION: EPISTEMOLOGIA DE LAS CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.

RESUMEN.

Las empresas venezolanas han estado al margen de la destrucción ambiental que caracteriza el desarrollo industrial en la era en que vivimos, problema de índole mundial que atañe cada país con sus manifestaciones típicas.

En el caso venezolano caracterizado por ser un país petrolero, que genera y moviliza fuerzas económicas, muestra poca capacidad en los momentos de dar protección al medio ambiente, influyente por factores tanto de índole externos como internos. La explotación e industrialización en Venezuela ha causado un impacto significativo en la transformación del ambiente, manifestado en un cambio sobre la estructura ocupacional de la población rural y un consumo desmedido de energía, lo que ha originado una ocupación del territorio para la expansión de la actividad industrial.

En las últimas décadas el acelerado crecimiento poblacional y la centralización de las industrias en zonas altamente pobladas, ha traído como consecuencia una destrucción de los recursos naturales tales como la contaminación del lago de Valencia y Maracaibo, la explotación irracional en las zonas mineras, la ocupación sin una planificación lógica del medio urbano, la sobre población y disminución de la calidad de vida en las grandes ciudades con el concebido deterioro del medio ambiente, no ha permitido la sustentabilidad de la vida de la sociedad.

Ante esta perspectiva que se sucede en las organizaciones, los procedimientos de auditoría siguen enmarcadas bajo el paradigma tradicional de dar respuesta a la información financiera y en cierta medida a los controles existentes dentro de la organización, sin tomar en consideración a profundidad la problematización ambientalista.

Podemos decir que el paradigma de integración de las normas de auditoría ante el contexto ambiental es un modelo de control completo de la gestión de una empresa incluyendo su entorno y que debe brindar a los inversionistas, al estado y a la comunidad una razonable opinión sobre la calidad, eficiencia, eficacia de la gestión administrativa así como una evaluación de los controles establecidos por las organizaciones, verificación de misión y visión, así como también dar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros, determinando los defectos, los desvíos y los problemas ocasionados al medio ambiente.

En este sentido, en esta Tesis Doctoral, se presentan aspectos relacionados con las Normas de auditoría existentes a nivel mundial, lo cual inducen a considerar la posibilidad de la integración de la misma en contexto del medio ambiente.

Palabras Clave: Auditoría, Integración, Desarrollo Sustentable, ética, normas y procedimientos, Medio Ambiente.

República Bolivariana de Venezuela
Universidad Nacional Experimental Simón Rodríguez
Decanato de Postgrado
Convenio UC - UNESR
Doctorado en Ciencias Administrativas

**THE VENEZUELAN AUDITOR AND THE INTEGRATION OF THE NORMS OF AUDIT LIKE
NEW WORLD-WIDE TENDENCY BEFORE THE CONTEXT OF ENVIRONMENT.**

AUTHOR: MCs. FREDDY W. COLMENARES C., **TUTORA:** Dra. ANGELA DE
HERNANDEZ, **LINE OF INVESTIGATION:** EPISTEMOLOGIA OF ADMINISTRATIVE
SCIENCES.

ABSTRACT

The Venezuelan companies have been to the margin of the environmental destruction that characterizes the industrial development in the era in which we lived, problem of world-wide nature that each country with its typical manifestations concerns.

In the Venezuelan case characterized for being an oil country, that it generates and it mobilizes economic forces, show little capacity at the moments for giving protection to environment, influential as much by external factors of nature as internal. The operation and industrialization in Venezuela it has caused to a significant impact in the transformation of the atmosphere, showed in a change on the occupational structure of the rural population and an excessive consumption of energy, which has originated an occupation of the territory for the expansion of the industrial activity.

In the last decades the accelerated population growth and the centralization of the industries in zones highly populated, have brought like consequence a destruction of the natural resources such as the contamination of the lake of Valencia and Maracaibo, the irrational operation in the mining zones, the occupation without a logical planning of urban means, on population and the diminution of the quality of life in the great cities with the conceived deterioration of environment, has not allowed the sustentabilidad of the life of the society.

Before this perspective that follows one another in the organizations, the audit procedures follow framed under the traditional paradigm to a certain extent to give answer to the financial information and to the existing controls within the organization, without taking in consideration to depth the environmentalist problematización.

We can say that the paradigm of integration of the norms of audit before the environmental context is a model of complete control of the management of a company including its surroundings and that must offer the investors, to the state and to the community a reasonable opinion exceeds the quality, efficiency, effectiveness of the administrative management as well as an evaluation of the controls established by the organizations, verification of mission and vision, as well as to give an opinion on the reasoning of the numbers shown in the financial statements, determining the defects, the deflections and the problems caused to environment.

In this sense, in this Doctoral Thesis, aspects related to the existing Norms of audit at world-wide level appear, which they induce to consider the possibility of the integration of the same one in context of environment.

Key words: Audit. Integration, Sustainable Development, ethics, norms and procedures, Environment.

INTRODUCCION

La actividad económica global está valorada actualmente en más de 20 trillones de dólares anualmente. Toda esta actividad económica o bien proviene de los recursos naturales, o bien se emite a nuestro medioambiente global.

Tanto el crecimiento económico como el demográfico se están acelerando a un ritmo exponencial, acercándose rápidamente a sus límites. Dado que los esquemas empresariales actuales son fundamentalmente insostenibles, la gestión medioambiental permitirá variar los esquemas empresariales hacia la sostenibilidad.

Los esquemas tradicionales en la práctica industrial están destruyendo la vida en la tierra, a pesar de la existencia de leyes y normativas ambientales, por consiguiente, la integración de las normas de auditoría en contexto ambientalista permitirá una evaluación acorde a la gestión o resultado deseado, el cual indudablemente es mejorar la actuación medioambiental en las empresas, con la reducción de los impactos medioambientales de la organización, mediante el control de los aspectos de sus operaciones que causan, o podrían causar, impactos en el medio ambiente.

La mejora de la actuación medioambiental, al igual que la mejora del rendimiento financiero o de la calidad, es el resultado de un diseño, no del azar. Al igual que todos los sistemas de gestión, un sistema de gestión medioambiental organiza los recursos para lograr ciertos objetivos, estableciendo los procedimientos y las infraestructuras que, si se siguen y se mantienen, darán el resultado deseado. Los procedimientos de auditoría centrados en el medio ambiente, sin descuidar como es lógico su objetivo de

verificación de la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros mejorar la actuación medioambiental de las organizaciones y evitar posibles contingencias en su gestión.

La integración de las normas de auditoría en el contexto ambientalista, no constituye un método científico para hacer que una compañía sea más ecologista, no se trata de opinar sobre las maquinarias y la producción, que en sus procesos causen algún impacto en el medioambiente. Mas bien esta integración trata de dar una visión más en la línea del quehacer del administrador o contador público que en su función de auditoría y pueda opinar sobre las contingencias que se puedan presentar en los daños ecológicos y contribuir a un desarrollo sustentable capaz de mantenerse en el tiempo.

En este sentido, este proyecto de Tesis Doctoral está estructurado en Capítulos, cuyos contenidos respectivamente, son los siguientes:

- Capítulo I, denominado: *Acerca de los auditores y problemas ambientales donde se presenta la problematización, las políticas ambientales en el contexto nacional e internacional, un elemento discursivo de la ética ambiental.*
- Capítulo II, Construyendo la teoría ambientalista, se aborda la sustentación investigativa en cuanto a los antecedentes, así como la teoría ambientalista y se aborda el discurso del desarrollo sustentable desde la óptica de los administradores, contadores y empresa.
- Capítulo III, El Camino de la Investigación, se plantea el Abordaje Metodológico de la Investigación, las estrategias metodologica, tipo de investigación, así como los procedimientos que sustentan la investigación

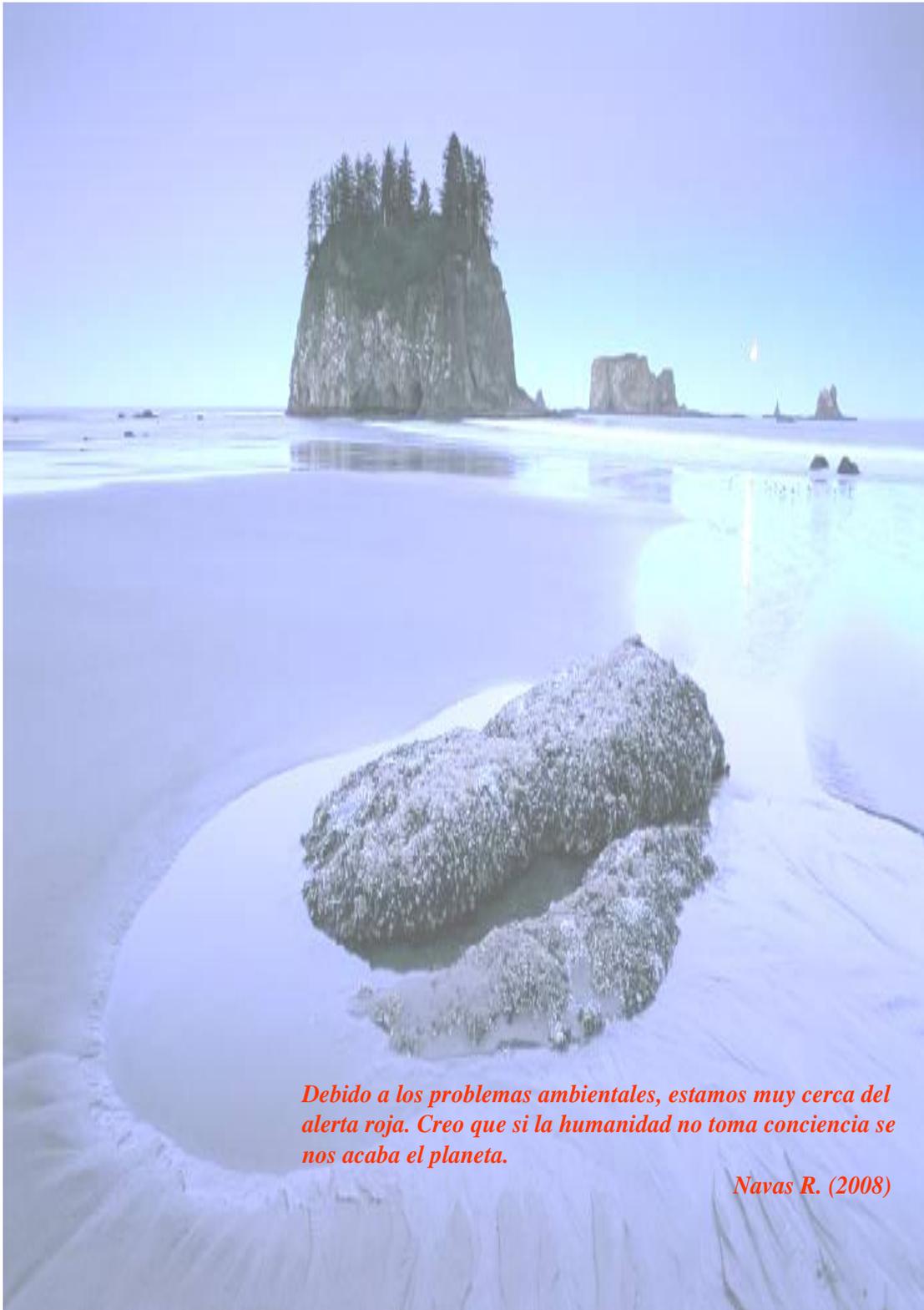
para el abordaje de las técnicas e instrumentos de recolección de la información.

- Capítulo IV. La auditoría una mirada en el tiempo, bajo la perspectiva del medio ambiente. Se plantea el desarrollo de la auditoría una visión al pasado, presente y futuro de la auditoría, y como ha sido la contaduría en Venezuela, en este capítulo se aborda las opiniones de los entrevistados, fundamento básico para la propuesta de la presente tesis doctoral, estas opiniones se yuxtaponen a las teorías existentes para crear los fundamentos del diseño de la integración de las normas y procedimientos de auditoría en un contexto ambiental.

Capítulo V. El auditor venezolano y los problemas ambientales, una perspectiva de integración. Se presenta la integración de las normas internacionales de auditoría bajo en contexto ambiental, visto desde el paradigma naciente, que da sustento a la presente tesis doctoral, así a manera de conclusión y recomendación se presentan las observaciones concluyentes sobre la problemática objeto de estudio.

CAPITULO I

***ACERCA DE LOS AUDITORES Y LOS PROBLEMAS
AMBIENTALES***



Debido a los problemas ambientales, estamos muy cerca del alerta roja. Creo que si la humanidad no toma conciencia se nos acaba el planeta.

Navas R. (2008)

CAPITULO I

ACERCA DE LOS AUDITORES Y LOS PROBLEMAS AMBIENTALES.

1. Consideraciones Generales

En el campo de las ciencias administrativas y de contabilidad toma importancia el quehacer de los profesionales de estas ciencias ante la problemática ambientalista, por cuanto la conservación del ecosistema es responsabilidad de todos y estos profesionales deben dar respuestas ante el cumplimiento o no cumplimiento de las organizaciones a las leyes, tratados o convenios nacionales o internacionales con la finalidad de asegurar un mundo donde el equilibrio entre las empresas y el medio ambiente sea sustentable a las generaciones actuales y preservarlo para las generaciones futuras.

Este capítulo tiene como objetivo presentar los principales aspectos de la problematización, considerando lo relacionados con la discursiva del auditor venezolano y el comportamiento ambiental de las empresas y sus administradores, visualizar como ha sido el comportamiento de los auditores y como las normas internacionales de contabilidad y los procedimientos de auditoría, se han orientado hacia los aspectos financieros o de control de las organizaciones, estos puntos permitieran contextualizar el problema, presentar la formulación del problema y su justificación e importancia de la presente investigación.

1.1.- El auditor venezolano.

Los auditores venezolanos han basado su trabajo mediante la planificación para la ejecución de un trabajo de auditoría conforme a directrices previamente establecidas, organizándose y documentándose de forma apropiada con la finalidad que el trabajo quede registrado de manera que permita su revisión, evaluación y obtención de conclusiones para fundamentar una opinión sobre la información contable sujeta a auditoría.

La necesidad de planificar, controlar y documentar el trabajo es independiente del tamaño del cliente. Los objetivos perseguidos con la planificación y control son; mejorar el nivel de eficiencia, con la consiguiente reducción de tiempo necesario, y mejora del servicio al cliente, garantizar que la auditoría se ejecutará adecuadamente, mejorar las relaciones y permitir al personal un mayor grado de satisfacción en el trabajo, Al respecto Mantilla (2003: 6) establece: “En síntesis a partir de una perspectiva epistemológica, auditoría es un método que busca acercar una materia sujeto a criterio, en función de un objeto superior de control.” Desde este punto de vista estaríamos en presencia de criterios tradicionales del proceder de los auditores, enmarcados bajo normas de auditoría que incluyen estipulaciones de que el trabajo ha de ser adecuadamente planeado.

Las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de procedimientos de auditoría, una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), son los principios fundamentales de auditoría que deben guiar el desempeño de los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las NIA tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Estándar-SAS) emitidos por el comité de Auditoría de Instituto Americano de Contadores públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948. Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor

La auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como auditor como se aprecia de esta norma, no solo basta ser contador Público para ejercer la función de auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir además de los conocimientos técnicos obtenidos en la universidad, se requiere de la aplicación práctica en el campo de una buena dirección y supervisión.

Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la auditoría como especialidad. Lo contrario sería negar su propia existencia por cuanto no garantizará calidad profesional a los usuarios, esto a pesar de que se multiplique las normas para regular su actuación

En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio. La independencia puede concebirse

como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe "serlo", sino también "parecerlo", es decir cuidar su imagen ante los usuarios de su informe, que no sólo es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados.

De acuerdo con lo anterior, las normas de la auditoría se agrupan en: Normas personales, las cuales se refiere a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que deben de mantener durante toda su vida profesional.

1- Entrenamiento y capacidad profesional: El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2- Independencia: El auditor está obligado a mantener una independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

3- Cuidado o esmero profesional: El auditor esta obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

De acuerdo a lo planteado el autor infiere que este es el deber ser de una auditoría tradicional que conlleva a la emisión de una opinión sobre los estados financieros, pero no se logra una integración con las normativas ambientales que permitan la aplicación de procedimientos según el riesgo relativo de error que corre en cada uno de los grupos sometidos a examen.

Al tratar las normas personales, el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos.

Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución de trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

1- Planeamiento y supervisión: El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

2- Estudio y evaluación del control interno: El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar los procedimientos de auditoría.

3- Evidencia suficiente y competente: Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

Vistas las normas de ejecución del trabajo cabría preguntarnos ¿Dónde interactúa el auditor con la problemática ambientalista.? Indudablemente no se evidencia un plan de trabajo que analice el comportamiento de las empresas con el medio ambiente.

Ahora bien, si el resultado de un proceso de auditoría conlleva a emitir una opinión expresada en un dictamen o informe, donde se pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen, es evidente que no se toma en cuenta las posibles contingencias que podrían ocasionar la no consideración de la problemas ambientales y solamente da confianza a los interesados de los estados financieros para presentarle fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa.

Por último, es principalmente, a través del informe, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

1.2.- Problematización ambiental en las empresas venezolanas.

Las empresas venezolanas han estado al margen de la destrucción ambiental que caracteriza el desarrollo industrial en la era en que vivimos, problema de índole mundial que atañe cada país con sus manifestaciones típicas.

El caso venezolano se caracteriza por ser un país petrolero, que genera y moviliza fuerzas económicas, muestra poca capacidad en los

momentos de dar protección al medio ambiente influyente por factores tanto de índole externos como internos.

La explotación e industrialización en Venezuela ha causado un impacto significativo en la transformación del ambiente, manifestado en un cambio sobre la estructura ocupacional de la población rural y un consumo desmedido de energía, lo que ha originado una ocupación del territorio para la expansión de la actividad industrial.

En las últimas décadas el acelerado crecimiento poblacional y la centralización de las industrias en zonas altamente pobladas, ha traído como consecuencia una destrucción de los recursos naturales tales como la contaminación del lago de Valencia y Maracaibo, la explotación irracional en las zonas mineras, la ocupación sin una planificación lógica del medio urbano, la sobre población y disminución de la calidad de vida en las grandes ciudades con el concebido deterioro del medio ambiente, lo que no ha permitido la sustentabilidad de la vida de la sociedad.

La necesidades industriales en cuanto al servicio de agua, electricidad, vías de comunicación, depósitos de desechos sólidos entre otros, a desplazado al sector agrícola, fuente de sustentación durante años, podemos observar como áreas del sector agrícola han sido desplazadas para ser transformadas en parcelamientos industriales, creando alrededor de estas fuentes de trabajo, amplios espacios urbanos donde no escapa la marginalidad profundamente degradada y carente de servicios básicos lo que indudablemente deteriora el medio ambiente con un crecimiento indiscriminado de los desechos no degradables.

La Universidad nacional de Colombia (2002) define el medio ambiente como:

El escenario en que el humano desarrolla sus actividades y el mismo está compuesto por los elementos naturales y por aquellos aportados por el hombre a lo largo de la historia, como son los factores de carácter social, político, industrial y urbano.

Es además la fuente de los recursos naturales aire, agua, suelo, flora, y fauna. A todo ello habría que añadir también los aspectos cualitativos de este conjunto de elementos, pues su calidad es esencial para el desarrollo de los seres vivos. El medio y su estado es un condicionante para el adecuado desarrollo e incluso para la supervivencia de todos los seres vivos.

De acuerdo a la definición de medio ambiente realizada anteriormente estaremos en presencia de una interacción entre los seres vivos y el ambiente, donde cada uno toma del otro lo que necesita para su existencia pero sin destruirlo, ya que es el sustento de su existencia.

Ahora bien el crecimiento de desechos ha ocasionado serios inconvenientes al equilibrio natural del medio ambiente, estas son las paradojas transformadas en costos sociales del desarrollo de las empresas en Venezuela, cabria preguntarnos ¿Cual es el aporte que las empresas venezolanas han dado a la conservación del medio ambiente?, no se trata de copiar modelos de conservación ambientalista diseñados por otros países, de los que se trata es que las empresas venezolanas de acuerdo a su experiencia diseñen un futuro equilibrado, en donde se garantice a las generaciones futuras niveles de sustentabilidad en un ambiente de calidad.

El desarrollo económico, tecnológico y científico que ha logrado la sociedad, no ha tomado en consideración el daño ocasionado al ecosistema, Corbatta, J.C. (2000), al respecto expresa:

Las preocupaciones ecológicas y económicas son interdependientes, por lo tanto deben ser tomadas en cuenta para la toma de decisiones. Los problemas ambientales y económicos están vinculados a muchos factores sociales y políticos: la explosión demográfica, en parte tiene su origen en la situación de inferioridad en que viven las mujeres de las naciones en desarrollo, y a la inversa, las presiones sobre el medio ambiente y el desarrollo desigual causan tensiones sociales. (p. 1)

Corbatta incluye en el tema una preocupación por las mujeres, que en muchos países en vía de desarrollo no son tomadas en consideración, ni se les da el valor por su participación bien sea en los desarrollos económicos o en la solución de los problemas ambientalistas.

Podemos observar que a partir de la década de los sesenta, es cuando el hombre ha mostrado preocupación hacia su entorno y la interrelación con el medio ambiente.

La preocupación sobre el tema ambiental ha llegado a niveles tales que la Organización de las Naciones Unidas (ONU) cuenta con una comisión (Economic and Social Council ECOSOC), cuyas actividades están enfocadas a la realización de estudios y propuestas sobre protección y restauración del medio ambiente.

Ante esta situación surge una interrogante ¿Qué hacer?, indudablemente que la solución está en un desarrollo sustentable o desarrollo sostenido, términos a ser utilizados dependiendo del nivel de avance que posea cada país, como por ejemplo, los países desarrollados utilizan el término desarrollo sostenido por haber pasado ya esta etapa la cual es necesaria para mantener una conciencia ecológica.

Este desarrollo debe que satisfice las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras y es posible lograrlo por medio de un cambio en las actuales concepciones, de las necesidades básicas y de bienestar; un cambio para que el acceso a los recursos estén al alcance de todos garantizando la descentralización en el manejo de estos recursos promoviendo la iniciativa ciudadana, reforzando las organizaciones civiles y garantizando la participación efectiva de las comunidades.

Es así como en la cumbre para la tierra celebrada en Río de Janeiro Brasil en el mes de junio de 1992, con la asistencia de 110 jefes de Estado, 20.000 militantes de Organismos No Gubernamentales (ONGs) y 8.000 periodistas, se planteó la necesidad de llevar a cabo una mejor gestión del medio ambiente, de lo contrario el desarrollo del planeta sería imposible, además se planteó la necesidad de acelerar el desarrollo de los países pobres, para permitir que las políticas ambientales surtan el efecto deseado motivado a que son estos países los que más deterioran el entorno ambiental debido a la pobreza y a la ignorancia.

Sin embargo, después de doce años de la Cumbre de Río deberíamos preguntarnos, ¿Realmente se le han dado soluciones a los problemas plateados en la cumbre de Río de Janeiro?, la realidad es que los problemas ambientales se han incrementado y se cree que vamos hacia un apocalipsis ambiental mundial de manara acelerada hacia la hora final, siendo necesario tomar conciencia intensificando la acción en pro de salvar el planeta y todos los seres vivos que en el habitan.

De acuerdo a lo anterior cabria preguntarnos, ¿como será posible entonces mantener un desarrollo sustentable que permita dar respuesta al

deterioro ambiental?, así mismo ¿Cómo sería posible dar respuesta desde la perspectiva del desarrollo sustentable al deterioro ambiental?

Todos pagamos el costo ambiental que representa vivir en un mundo sujeto a un acelerado ritmo de explotación de los recursos naturales, derivado de la racionalidad tecnológica y del proceso de industrialización imperante a escala global, este patrón ha puesto en riesgo el potencial productivo del medio ambiente.

La idea de que producir y consumir más es lo mejor; sin importar los costos ambientales que causen, ha sido puesta en duda en los países desarrollados. En países en desarrollo como Venezuela, todavía estamos a tiempo de cambiar el estilo de vida y orientarlo hacia una cultura de la perdurabilidad, indispensable para asegurar una sustentabilidad y una mejor calidad de vida.

Cuando se habla de sustentabilidad, no se puede descartar la variable ambiental, ya que, a través de la planificación orientada al criterio ecológico y ambiental, se garantizan los recursos que de forma directa o en función de los mismos, permitan alcanzar la satisfacción de las necesidades de la población, bajo el criterio de la proyección en el tiempo y el aseguramiento de los factores que garanticen la calidad de vida de generaciones actuales y futuras.

El valor ecológico en el mundo, trata de conciliar la expansión productiva y demográfica, con la preservación del ambiente, ya que la realidad apunta a un destrucción de lo natural, en forma insensible e irracional, que ha generando impactos irreversibles con implicaciones significativas y duraderas en el ecosistema, es necesario superar la miopía y enfrentar hoy, con mirada atenta, las preocupaciones ambientales.

Para lograr una verdadera sustentabilidad es indispensable que se generen políticas de Estado, con la participación de la sociedad civil, la empresa privada, y fundamentalmente con los profesionales que de una u otra manera influyen en lo normativo, y es aquí donde el contador público en su función auditora debe tener un rol protagónico para informar sobre la destrucción del medio ambiente.

Estudios realizados por World Economic Forum, conjuntamente con las universidades de Yale y de Columbia, publicaron el índice de sustentabilidad ambiental orientado a una constatación numérica e imparcial de la necesidad de una profunda reforma institucional y en las políticas públicas en el área ambiental. (Protección Ambiental, desarrollo económico y competitividad, 2000), las premisas que manejaron para lograr estos índices fueron:

- Estado y evolución de los sistemas ambientales estratégicos (calidad del aire, disponibilidad de agua, calidad del agua, biodiversidad y uso del suelo).
- Presiones y riesgos ambientales (contaminación del aire, contaminación del agua, presiones sobre el ecosistema, generación de residuos y presiones demográficas)
- Vulnerabilidad ambiental humana, social y económica (satisfactores básicos, salud pública y exposición a desastres naturales.)
- Capacidades institucionales y sociales (infraestructura científica y técnica, participación y debates públicos, regulación ambiental, sistemas de información, ecoeficiencia y solución de fallas institucionales)
- Responsabilidad global (contribución a esfuerzos internacionales, e impacto en recursos comunes ambientales globales)

Este estudio permitió determinar como están ubicados los diferentes países en su gestión ambiental y como estos asumen su responsabilidad frente a esta problemática, proporcionando información en relación a las

actividades, controles, acciones y proyecciones sobre el ambiente enmarcado en el desarrollo sustentable, cuyos resultados expresados en quintiles fueron:

Índice de Sustentabilidad Ambiental

Primer Quintil	Australia Austria Canadá Dinamarca Finlandia Francia Islandia Irlanda Nueva Zelanda Noruega Suiza Suecia
Segundo Quintil	Argentina Alemania Israel Japón Holanda Portugal Rusia República Eslovaca España Reino Unido Estados Unidos
Tercer Quintil	Bélgica Bolivia Brasil Chile Costa Rica República Checa Ecuador Hungría Italia Corea Polonia
Cuarto Quintil	Bulgaria China Colombia Grecia Indonesia Jordania Malasia Singapur Venezuela
Quinto Quintil	Egipto El salvador India México Perú Filipinas Tailandia Turquía Vietnam

Fuente: World Economic Forum.2000. Environmental Sustainability Index. Davos. Suiza.
(Protección Ambiental, desarrollo económico y competitividad, 2000)

Al analizar los resultados podemos inferir que Venezuela se ubica en el cuarto quintil, de una manera rezagada en la protección ambiental.

En otro informe presentado por el Consejo Mexicano de Inversiones Ambientales (INE, 1997) en donde se relaciona el valor del mercado ambiental el PIB (MA/PIB) de cada país, permite proyectar el indicador del esfuerzo y la importancia que cada sociedad asigna a la solución de los problemas ambientales.

Relación	Alta	Relación	Media	Relación	Baja
PAIS	MA/PIB	PAIS	MA/PIB	PAIS	MA/PIB
SUECIA	3,29	REINO UNIDO	1,91	TAILANDIA	0,97
SUIZA	3,09	FRANCIA	1,87	CHILE	0,86
EE.UU.	2,78	SINGAPUR	1,74	BRASIL	0,68
ALEMANIA	2,60	ITALIA	1,48	INDONESIA	0,68
HOLANDA	2,57	TAIWÁN	1,48	ARGENTINA	0,63
BELGIVA	2,36	MALASIA	1,27	MEXICO	0,61
AUSTRIA	2,27	COREA DEL SUR	1,18	COLOMBIA	0,59
CANADA	2,01	HONG CONG	1,16	VENEZUELA	0,52

Fuente: INE, 1997. (Protección Ambiental, desarrollo económico y competitividad, 2000)

En el caso de Venezuela, es tan solo 0,52, del producto interno bruto, y en los países industrializados esta relación llega a superar el 3%. Indudablemente que el desarrollo sustentable, está fortalecido por las políticas ambientales, buscando aprovechar la relación existente el desarrollo económico y a la protección del medio ambiente.

Ante esta situación surge la siguiente interrogante: ¿Cómo hacer para que los empresarios participen en la conservación ambiental?, indudablemente es necesario que asuman grandes responsabilidades como:

1. En primer lugar, es necesario entender y asumir que la protección del ambiente no implica un costo deducible del crecimiento económico, sino un potencial productivo para sostener nuevas alternativas de desarrollo.

2. La situación actual obliga a normar y planificar el impacto de las actividades productivas – incluido el uso de la tecnología y las tasas de explotación de los recursos – en las condiciones de conservación, equilibrio y reproducción de los ecosistemas. Ello se traduce en la obligación de llegar a un aprovechamiento sostenible del entorno, con el uso racional y eficiente de los recursos, el control ambiental de cada proceso de producción, el empleo y desarrollo de tecnologías y materiales no contaminantes (lo que se denomina producción limpia), y la preservación de los ecosistemas y las especies.

3. Aceptar que la planificación dejó de ser una materia que compete exclusivamente a los economistas, pues exige la participación de expertos en ciencias naturales y sociales, junto con las comunidades en que se desarrollan los procesos productivos.

4. Comprender que una auditoría permitirá, por ejemplo, determinar con cual nivel de precisión qué tipos de insumos se procesan en una fábrica, con qué nivel de eficiencia, cómo se manejan los residuos que generan los procesos y que tipo de riesgo representa su almacenamiento.

5. Con los resultados obtenidos, se podrá planificar la estrategia adecuada para hacer más eficientes las distintas operaciones de cada empresa (lo que redundará en un uso más racional de los recursos, permitiendo ahorros imprevistos). Deben jerarquizarse los problemas descubiertos según su importancia y proponer las soluciones que se consideren.

Hoy, lo esencial no es la producción material, lo primordial es el reto ecológico y el valor de la relación entre los seres humanos. Esta relación ha estado escondidas en el nacimiento de la economía moderna y en los sistemas de contabilidad que no consideran el problema de la riqueza ecológica ni la riqueza humana.

Ante esta situación estamos en presencia de una paradoja y es que no puede existir riqueza dentro de las organizaciones, si no hay seres vivos en el planeta, la realidad es que no puede existir riqueza económica si no existe riqueza ambiental y riqueza humana.

La riqueza económica es una riqueza que vive a expensas de las riquezas ambientales, las condiciones en las cuales se preservan o se renuevan las riquezas ambientales de un lado y las riquezas humanas de otro son preámbulo para que se plantee un problema económico.

Organizaciones de todo tipo pueden tener la necesidad de demostrar su responsabilidad ambiental, ante esta problemática el contador público en su función de auditor, como profesional encargado de dar fe pública de las actividades industriales no debe ser indiferente y debe velar por el cumplimiento de las leyes, convenios y tratados que faciliten un control adecuado de los daños al medio ambiente y por ende hacer aportes significativos en la conservación y recuperación del ambiente, incluyendo

dentro de sus procedimientos de auditoría, normas que permitan evaluar los impactos ambientales y de esta forma actuar como defensor del ecosistema tal como lo afirma Atristain y Álvarez (1998):

La contaduría pública ha demostrado a lo largo de los años que es una de las profesiones que exige de sus miembros compromiso social y capacidad de servicio. Es por esta razón que consideramos que la contabilidad, como técnica, 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 éste.

La información financiera generada por el ente económico debe reflejar en notas a los estados financieros el impacto en el medio ambiente. (p. 22)

Ahora bien de acuerdo a los planteamientos de los autores, hasta la presente esto no se ha cumplido y seguimos observando la tendencia de la contaduría pública hacia los problemas financieros y que decir de la información financiera generada por el ente económico donde no se visualiza la problemática ambiental y muchos menos el grado de contaminación causante por las organizaciones tanto en sus procesos productivos actuales, ni en la recuperación de los elementos contaminantes inmerso en sus embases y embalajes.

De acuerdo a lo antes expuesto en esta tesis doctoral se pretende lograr una integración entre las normas internacionales de auditoría financiera y las leyes y normativas existentes en el contexto del medio ambiente, visualizando el comportamiento de las organizaciones.

1.3 El comportamiento ambiental de las empresas.

La globalización y los avances tecnológicos obligan a las empresas a introducir cambios en sus estrategias de producción y comercialización cuyo objetivo no son solo las políticas de competitividad y de protección ambiental sino lograr un refuerzo mutuo entre ellas.

Las exigencias crecientes sobre la calidad ambiental en los procesos productivos, tienden o no a formar barreras técnicas, al mismo tiempo los estándares o normas internacionales en protección ambiental, tienden o no a difundirse en todos los países industrializados.

Dentro de este proceso de globalización, surgen nuevas alianzas y fórmulas de asociación, cooperación y competencia entre empresas, bajo una integración vertical y horizontal en los procesos de producción, comercialización y finanzas, algo que conlleva a la unificación del desempeño ambiental.

Ahora bien, siendo el papel de los gobiernos mantener una economía acorde a las necesidades de la población, las empresas ven la oportunidad de tomar nuevos liderazgos en el mercado por medio de la interacción entre competitividad y protección ambiental, este escenario ofrece también oportunidades importantes, que sólo pueden ser identificadas y aprovechadas por empresas de gran iniciativa y visión estratégica en sus políticas ambientales.

Los problemas ambientales siguen siendo uno de los temas más trascendentes, muestra de ello es la celebración de la II Cumbre de la Tierra, en Nueva York (1997), las Cumbres del clima en Kioto, (1997) y Buenos Aires, (1998) y la Cumbre de Johannesburgo (2002), donde se llegó a la

conclusión que desde Río (1992) no se ha conseguido frenar el deterioro ambiental de la Tierra.

En Cumbre de Johannesburgo, liderizada por el World Business Council for Sustainable Development, toman las empresas un rol protagónico (que no existía en Río), adquiriendo su compromiso con la sostenibilidad y la responsabilidad global ambiental de las empresas. En esta cumbre se establece la importancia de los sistemas voluntarios de información ambiental por parte de las entidades y las empresas a los consumidores, temas como ecoeficiencia y producción más limpia son tomados en consideración. Las empresas admiten la importancia de la información ambiental y social, y asumen su papel en apoyar y financiar la sostenibilidad, incluyendo la responsabilidad legal a través del desarrollo y aplicación de convenios internacionales.

Las pequeñas empresas enfrentan retos a medida que luchan por afianzar su estabilidad económica. Un componente clave de este proceso consiste en aprovechar los recursos existente a un costo bajo, resultándole difícil reconocer la importancia de las consideraciones ambientales. Al no reconocer los problemas ambientales están contribuyendo a ocasionar daños irreparables al ecosistema tales como daños ambientales a los suelos y al agua que afectan seriamente el suministro de alimentos y agua como también la salud de los residentes, afectando el desempeño de la economía.

A partir de la revolución industrial, los daños ambientales aumentaron, se contaminó el suelo y se envenenaron los recursos de aire y de agua, se observaron la existencia de toxinas en la cadena de agua y alimentos, vinculándolas con el deterioro de la salud humana. Los daños tanto al medio ambiente como al ser humano aumentaron durante muchos años. Fue solo

en los últimos cincuenta años que los empresarios comenzaron a darse cuenta de las serias consecuencias de tales daños

Ante esta problemática deberíamos preguntar ¿Cómo evitar que los industriales no sigan en su afán de lograr riqueza destruyendo el medio ambiente?, indudablemente hay que procurar un equilibrio entre sus metas de desarrollo económico y la protección ambiental, por medio de operaciones limpias, y el reciclaje para conservar los recursos naturales, haciéndose necesario diseñar políticas sobre los impactos ambientales y el crecimiento sostenible a fin de suavizar el impacto de nuevos proyectos de infraestructura, proyectos que agotan los recursos naturales

Las empresas ante el crecimiento de la población han incrementado su producción para satisfacer el aumento por la demanda de bienes y servicios, con un mayor uso de los recursos ambientales, este aumento de la producción está generando un volumen significativo de desechos contaminantes que debido a la falta de control van a contaminar el medio ambiente, esto aunado al uso del dióxido de carbono y combustibles fósiles como medio para producir energía han producido efectos tales como el efecto del calentamiento del planeta y el efecto invernadero.

Ahora bien ¿Cómo evitar la contaminación ambiental producidas por las empresas?, la solución está centrada en la utilización de maquinarias e instalaciones en perfecto estado de funcionamiento que permitan la incorporación en sus procesos productivos de materiales no contaminantes y el adecuado uso de los recursos naturales y reciclar los naturales utilizados.

Algunos empresarios se encuentran en un proceso de cambio ante el deterioro ambiental, tal vez esté naciendo un cambio en los paradigmas tradicionales de la administración donde las tres escuelas de las mismas no

tomaban en consideración los problemas ambientales y tal como hace referencia Laundon y laundon (2002: 99) “Casi todas las escuelas sobre administración y teoría de organización pueden dividirse en tres escuelas filosóficas: Técnico – racional, conductual y cognoscitivas.”, como puede observarse y citan los autores nombrados, la escuela Técnico racional, esta orientada principalmente a hacer hincapié en la precisión con que pueden efectuarse la tarea, la organización de tareas en trabajos y los trabajos en sistemas de producción, la escuela conductual, hace hincapié en lo bien que una organización se puede adaptar a su entorno externo e interno, y la escuela cognoscitiva, hace hincapié en lo bien que la organización aprende y aplica la pericia y los conocimientos, y en qué tan bien los administradores explican las situaciones nuevas.

Tal vez este naciente paradigma podría encajar dentro de la perspectiva conductual propuestas por Elton Mayo, donde el rol de la administración es adaptar a las empresas a su entorno adaptándose a él, ahora bien como dentro de la escuela conductual, encajan las vertientes de las escuelas de relaciones humanas y la escuela de la estructura de sistemas ambas en conjunción podrían adecuar su forma de actuar y pensar en el entorno medio ambiental dando respuestas a las necesidades de sus trabajadores de contar con un medio ambiente limpio tanto interno como externo, adaptando sus estructuras de sistemas a la problemática ambientalistas.

El paradigma de la protección ambiental, está siendo desarrollando por grandes corporaciones tal es el caso de la empresa Brigestone fairstone de Venezuela que reutiliza el 35% de las aguas generadas por medio de tratamiento, utilizadas para riego, (fuente: XXI cumbre ecológica industrial, 2004).

Así mismo no en vano los esfuerzos de las industrias en los procesos de prevenir daños ecológicos tal como lo afirma Epstein (2000):

Los crecientes intereses ambientales han alcanzado nuevos enfoques para administrar los impactos ambientales y sociales. Esos enfoques han ubicado los problemas ambientales dentro de la planeación estratégica central de las primeras corporaciones. Los ejecutivos han comenzado a ver los desembolsos ambientales como inversiones críticas para el éxito corporativo, más que como desembolso cumplidores de exigencias reguladoras. Las regulaciones ambientales han crecido muchas y muy rápidas y, sin embargo, las corporaciones generalmente no han estado preparadas para tratar con ellas. (p. 3).

De acuerdo a lo planeado por Epstein, las empresas tienden a incluir dentro de su planificación estratégica los impactos ambientales, lo que no está claro es a que tipo de organizaciones se refiere, así mismo al darle el tratamiento a los desembolsos como inversiones se están desligando del paradigma tradicional de considerar estas erogaciones como gastos, ya que al ser consideradas como una inversión indudablemente se espera un rendimiento de la misma.

Ahora bien ante esta perspectiva de destrucción del medio ambiente, ¿cómo se visualiza la integración de las normas de auditoría en el contexto ambiental?, ¿Cómo los auditores venezolanos están dando respuestas a esta problemática?, indudablemente no se visualiza a corto plazo, tomar en consideración los problemas ambientales en los procesos de auditoría, los cambios que se están sucediendo dentro de la profesión de las ciencias contables, nos están llevando a dar soluciones a problemas de índole de escándalos financieros como los sucedidos en la compañía energética Enron o como los de la compañía láctea Italiana Parmalat, que sacudieron los mercados internacionales, y el mercado local.

Deberíamos preguntarnos ¿Será necesario que se produzca un escándalo a nivel mundial por un desastre ecológico como se visualiza a corto plazo, para considerar la problemática? El autor piensa que los escándalos financieros perjudican la economía de un país o bien de los inversionistas, pero los problemas ambientales perjudican a todos por general y estamos en la obligación de dar respuestas a esta problemática y más aun cuando somos garantes de dar fe pública de una organización.

En un sentido macroeconómico las normas de auditoría deben brindarle al contador, en su función de auditor de las organizaciones la oportunidad de participar en el proceso de medición del impacto ambiental, ejercido por las empresas sobre el medio social y natural donde actúan, esto exige que el auditor tenga una alta dosis de conocimientos en materia ambiental; es imprescindible que entienda la magnitud del problema de la contaminación y su incidencia sobre los diferentes medios que se desarrollan las tramas biológicas y sociales; para poder revelar el grado de responsabilidad de las empresas como unidad contaminante, obligada por ello a resarcir los costos ambientales ocasionados por sus procesos productivos.

Es relevante mencionar que para nuestro país este tema es nuevo y aún encontramos muchas empresas que no saben que hacer con sus desperdicios, y que pueden ser sancionadas por el uso inadecuado de sus residuos, todavía encontramos vertiéndolos en los ríos, y en los informe de auditoría no encontraríamos, las partidas de costos, gastos o provisiones por este concepto ni la posible contingencia que se pueda presentar por esta problemática; este es un aspecto para el cual los auditores deben prepararse pues nuestro país está lleno de recursos naturales que por el uso deficiente

de ellos el balance arrojará resultados negativos que afectaran a toda la sociedad.

Los crecientes intereses ambientales a nivel mundial han alcanzado nuevos enfoques para administrar los impactos ambientales y sociales, pero la profesión del contador público sigue enmarcada en los paradigmas tradicionales, y es ahí donde la presente tesis doctoral tratará de dar respuesta a estos planteamientos ubicando los principios de contabilidad y las normas de auditoría en contexto ambiental.

1.4 Contextualización del problema.

El manejo de los recursos naturales existentes, el aumento de la población, el auge de las industrias ha traído como consecuencia la saturación o el agotamiento del medio ambiente, esta situación se presenta en mayor o menor medida, en cada país y adopta características propias de las economías existentes.

Se puede observar que en los países desarrollados, con alta capacidad tecnológica, financiera e investigativa en la búsqueda a los problemas de contaminación se invierten grandes cantidades de recursos, en juxtaposición se observa que en los países subdesarrollados la inversión en los problemas ambientales es escasa, posiblemente porque sus capacidades económicas son limitadas y los recursos deben ser destinados a satisfacer otras necesidades.

Esta problemática no es nueva tal vez deberíamos ver el comportamiento de los países desarrollados y la destrucción ambientalista de los mismos tal como lo asevera Pérez (1983):

El régimen económico – social más avanzado y los recursos productivos más desarrollados, que trajeron los españoles, sirvieron como medios para explotar a la población nativa y esquilmar las riquezas naturales de su continente en interés de los colonizadores y de su metrópolis. Significa un avance ocurrido en América pero no para los pueblos de América. (p. 57)

Ahora bien el uso inadecuado de los recursos ambientales existentes en estos países se relaciona con el comportamiento de las industrias nacionales e internacionales que consideran como prioridad la masificación de los beneficios económicos por encima de las consideraciones ambientalistas y de la sociedad.

Otro factor influyente viene dado por la dependencia tecnológica y cultural de los países menos desarrollados, la inadecuada ocupación espacial y los estilos de vida adoptados, todo esto trae como consecuencia la sobre explotación de los recursos naturales, la subutilización de otros, la concentración de población cerca de las zonas industrializadas y el deterioro de la calidad de vida de la sociedad.

En el caso venezolano esta situación está presente, y los mismos provienen de diversas fuentes, en parte por la industrialización que asume su responsabilidad compartida con factores tales como la agricultura, el desarrollo urbanístico y actividades de diversas índoles por parte de organizaciones y el ser humano.

Sin embargo el estado venezolano a pesar de no haber invertido grandes recursos económicos para la sustentabilidad del medio ambiente, ha promulgado una diversidad de leyes y decretos, los cuales con los tratados o convenios internacionales marcan la pauta sobre qué hacer en cuanto a protección del medio ambiente

En el aspecto financiero durante el primer trimestre del año 2005 el estado venezolano, tratando de promover un medio sin contaminación, ha decretado el saneamiento del Lago de Valencia tal como lo asevera la titular del Ministerio del Ambiente y Recursos naturales Jacqueline Farias, cuando expone: “Con una inversión de 150 millardos de bolívares, el Ministerio del Ambiente y los Recursos Naturales (MARN) inició los trabajos de saneamiento y control de los niveles de la cuenca del Lago de Valencia.” (Fuente Agencia Bolivariana de Noticias 07/03/2005).

Pero ¿Cómo los profesionales de las ciencias administrativas y de contabilidad visualizan el problema?

Los cambios sucedidos en estas profesiones a nivel mundial y las exigencias cada día más significativas por el sector industrial al solicitar dar respuestas y aportes, han tenido que reorientar el quehacer en su actuación profesional en Venezuela, ante esta situación que afrontan estos profesionales en su función de auditores, bien sea en el campo administrativo o financiero, deben dar un aporte significativo en la conservación del medio ambiente y satisfacer las exigencias por parte de los industriales, ante esta situación se hace imprescindible plantearse a manera de síntesis las siguientes interrogantes, que orientaran la presente investigación:

- 1) ¿Cómo ha sido el desarrollo teórico de la auditoría y como es actualmente?
- 2) ¿Bajo qué términos se debe comprender la auditoría en los momentos actuales con la finalidad de ser eficiente y eficaz?

- 3) ¿Cuáles son los estándares internacionales y nacionales que rigen el ordenamiento legal en materia de medio ambiente?
- 4) ¿Responden ellos a las exigencias de armonización de los criterios para su debida interpretación?
- 5) ¿Cuáles son los tipos de exigencias requeridas en los estándares ambientales para guiar a las organizaciones, auditores y sus clientes, en los principios comunes para la ejecución de auditorias?
- 6) ¿Cuál es el nivel de preparación que tienen los auditores en Venezuela, para realmente prestar un servicio integral que permita la evaluación de las organizaciones y su relación con el medio ambiente?
- 7) ¿Cómo se puede prestar un servicio de auditoría que permita responder a las exigencias de las Pequeñas y Medianas Industrias Venezolanas y su entorno cambiante, complejo y globalizado?
- 8) ¿Cuáles serán los aspectos que deberán estructurar una propuesta que permita evaluar la organización y su entorno ambiental?

Las anteriores interrogantes se sintetizan en las dos siguientes formulaciones, en la dimensión conceptual y en la dimensión de la acción del problema.

En la dimensión conceptual, en el paradigma tradicional los enfoques de auditoría son netamente referidos a opinar sobre la razonabilidad de las cifras, sin embargo en el paradigma emergente existen unas condiciones diferentes a los del paradigma tradicional en términos de contextos, incorporación del contexto ambiental en el quehacer del auditor.

Esto nos lleva a pensar que al yuxtaponer el concepto desde el paradigma tradicional, con las exigencias teóricas del nuevo paradigma para este tema de interés existe disonancia teórica. Por esta razón en la dimensión conceptual nos preguntamos:

¿Cuáles serán los aspectos teóricos que deberán integrar las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente como nueva tendencia mundial para la pequeña y mediana industria venezolana?

En la dimensión de la acción, se ha visto, que desde el paradigma tradicional la práctica ha sido, que el auditor utiliza procedimientos que conllevan a cubrir ordinariamente el balance general, el estado de resultado, el movimiento del patrimonio y el flujo del efectivo, sin embargo el discurso que ofrece el nuevo paradigma sugiere la necesidad de una formación profesional diferente a la que se viene llevando a cabo; dentro de los términos del discurso del nuevo paradigma se encuentran: ínter solidaridades, responsabilidad social y ambiental, multidisciplinariedad, transcomplejidad, entre otros.

Lo anterior nos lleva a concluir que al yuxtaponer ambas prácticas del paradigma tradicional y el paradigma emergente, se observa incoherencia, por lo cual se deben establecer métodos o estrategias integracionistas que den respuestas a la contextualización planteada, ubicada en la dimensión de la acción del problema para esta tesis doctoral:

1.5 Formulación del Problema.

¿Cuál es el mejor método o estrategia que posibilite la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente y que sea coherente con las formulaciones teóricas de este mismo estudio?

OBJETIVOS

1.6 OBJETIVO GENERAL

Presentar una propuesta sobre un modelo que permita la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto, que sea coherente con las formulaciones teóricas de este mismo estudio.

1.7 OBJETIVOS ESPECIFICOS

1.- Construir los fundamentos teóricos que abran espacios para la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente, y que sean coherentes con los fundamentos del nuevo paradigma.

2.- Determinar los tipos de exigencias existentes en los estándares internacionales y nacionales que permitan guiar el quehacer de las organizaciones, los auditores y sus clientes para la ejecución de una auditoría en el contexto del medio ambiente.

3.- Aportar una metodología que en el nivel de la acción ilustre el camino seguido para construir la propuesta para la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente.

4.- Efectuar un diagnóstico sobre el estado actual del fenómeno en estudio.

5.- Verificar el nivel de preparación de los auditores venezolanos para prestar un servicio integral que permita la evaluación de las organizaciones y su relación con el medio ambiente

6.- Construir a partir de los fundamentos teóricos y la metodología aportada una propuesta que permita la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio.

1.8 Justificación e importancia.

Con la presente tesis y la propuesta que se derivará de esta, se aspira dar respuesta a varias de las interrogantes dentro del contexto de la actuación del auditor en Venezuela que en los actuales momentos carecen de respuesta indispensable para definir cual es la actuación profesional.

Los diversos cambios tecnológicos, económicos y sociales entre otros que se han originado en el entorno de las organizaciones, han traído como consecuencia que las mismas adopten estrategias de calidad, eficiencia y eficacia para optimizar sus procesos, tecnología y recursos humanos, siendo este ultimo el más importante.

A estos cambios que se suceden dentro de las organizaciones y en su entorno a nivel nacional e internacional, los auditores no deben ser indiferentes, por lo que tratan de armonizar su proceder para realizar un adecuado diagnostico organizacional que incluya variables de integración dentro de la gestión de la organización.

Es por ello que si se considera a la figura del auditor como un recurso de las organizaciones para lograr la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa, de contabilidad y su entorno, debería ocupar un valioso lugar en las organizaciones.

En ese sentido, resulta imperativo analizar, por un lado, las tendencias de la actividad del auditor venezolano en los últimos años y las estrategias que desde la perspectiva de las normas de auditoría se intentan aplicar para impulsar el desarrollo económico. Esto con la finalidad de establecer si se están dando los pasos necesarios para procurar avanzar, en la dirección de la conformación de un modelo de desarrollo sustentable, y de no ser así, al menos, alertar sobre las consecuencias adversas de esta situación. Por el otro, analizar la calidad de la información suministrada capaz de afrontar semejantes desafíos en términos de integración de las normas de auditoría en el contexto ambiental. Este último aspecto, es justamente el objetivo central de la investigación.

Basado en esta premisa es necesario conocer ¿Cuál ha sido la importancia de la auditoría en el contexto de las organizaciones, igualmente cual ha sido su aporte al sector industrial y el reto de encontrarse ante la necesidad de prestar un mejor servicio profesional para satisfacer y dar respuestas a las necesidades de los accionistas, de la sociedad y del medio ambiente?

Es importante destacar que el presente trabajo de investigación hace énfasis en el ámbito de las Ciencias Administrativas, en los siguientes aspectos:

- Pretende presentar nuevas tendencias en el quehacer de los auditores ante los procesos de integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente.
- Contribuye a aportar enfoques teóricos que permitan determinar el nivel de preparación de los auditores venezolanos en la evaluación de las organizaciones y su relación con el medio ambiente, el cual constituye uno de los agregados de valor al trabajo realizado.

- Permite reflexionar acerca de las normas de auditorías existentes, su integración con las normas ambientales para poder prestar un servicio integral.

Así mismo goza del criterio de pertinencia en tanto se adscribe a la línea de investigación titulada Epistemología de las Ciencias Administrativas del programa del doctorado y pretende construir un modelo de integración de las normas y procedimientos en el contexto del medio ambiente.

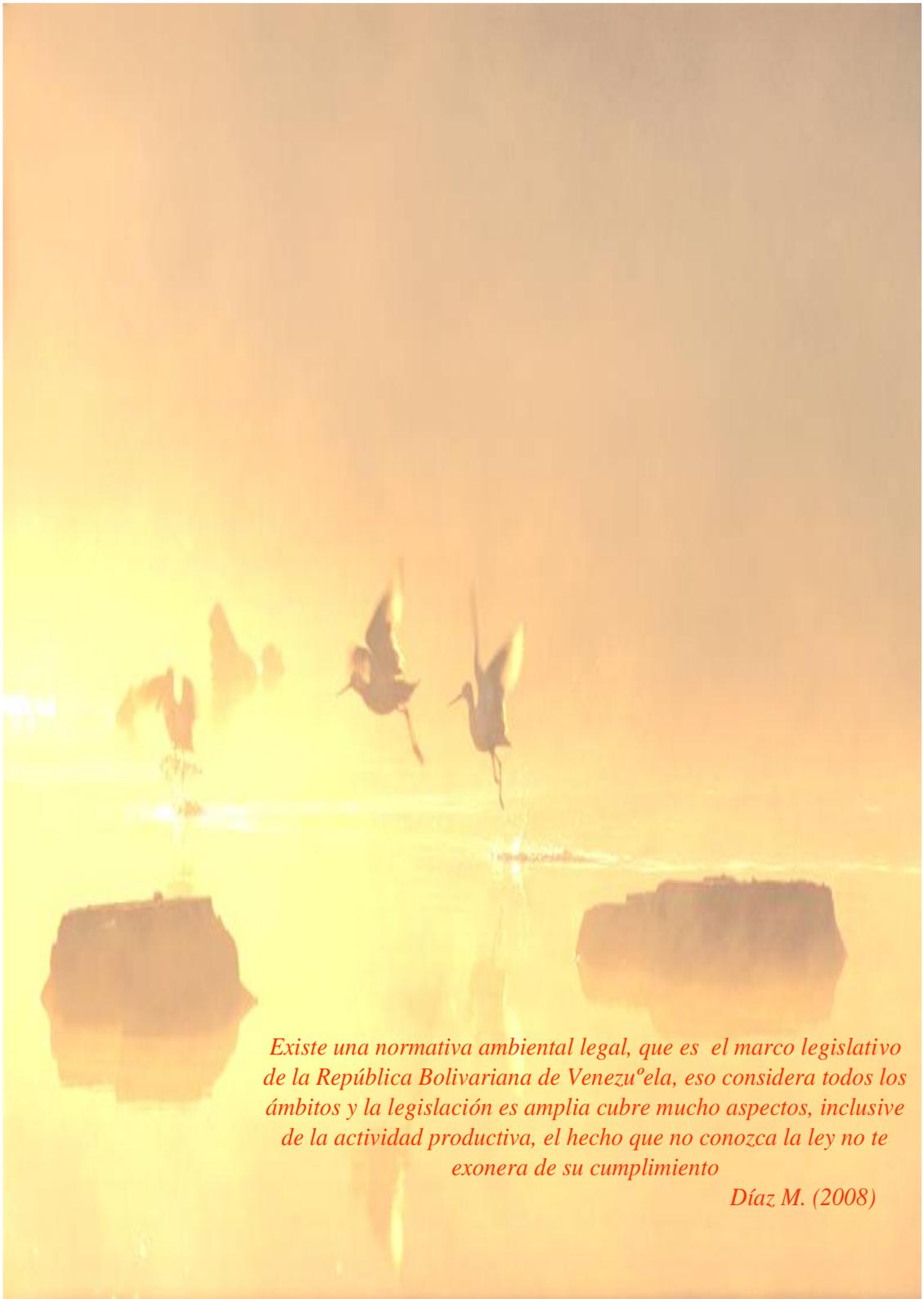
De igual manera, el aporte teórico de las normativas internacionales y nacionales relacionadas con el medio ambiente permitirá conocerlas, interpretarlas y aplicarlas en los procedimientos del auditor venezolano.

Dadas las características de la investigación, permitirá construir en el nivel conceptual un enfoque de integración de las normas de auditoría tradicionales y su interrelación con los problemas ambientales existentes en las organizaciones y en el nivel de acción se espera aportar una metodología que posibilite la integración de las normas y procedimientos de auditoría, en el contexto del medio ambiente, que sea coherente con los fundamentos teóricos y enfoque de integración de las normas antes referidas.

Todo lo anterior ratifica la importancia de la presente investigación, por cuanto los resultados de este estudio permitirán establecer, como ha sido la actuación del auditor y como ha sido su proceder evaluativo en los impactos ambientales su impacto en la economía Venezolana y cual será necesariamente su transformación tanto a nivel profesional, como en su quehacer diario que le permita dar respuestas a las necesidades de las organizaciones Venezolanas y poder dar respuesta al entorno ambiental de la organización.

CAPITULO II

CONSTRUYENDO LA TEORIA AMBIENTALISTA



Existe una normativa ambiental legal, que es el marco legislativo de la República Bolivariana de Venezuela, eso considera todos los ámbitos y la legislación es amplia cubre mucho aspectos, inclusive de la actividad productiva, el hecho que no conozca la ley no te exonera de su cumplimiento

Díaz M. (2008)

CAPITULO II

CONSTRUYENDO LA TEORIA AMBIENTALISTA

2. Rompiendo Paradigmas.

En este capítulo se presentan los antecedentes, los fundamentos teóricos y las políticas ambientales en el contexto nacional e internacional de la presente Tesis Doctoral, las posturas teóricas se presentan de acuerdo al requerimiento para la sustentación de las ideas que se desean incorporar en la presente tesis.

La ruptura con los paradigmas tradicionales, se sustentan en como ha sido el comportamiento de las organizaciones y su entorno medio ambiental interno y externo, así mismo las referencias teóricas se abordan, separadamente, tratando de visualizar las teorías del medio ambiente, el desarrollo sustentable, teorías administrativas – contables en el contexto ambientalista, así como las políticas y leyes ambientalistas tanto a nivel nacional, como internacional. De hecho, buena parte de esa literatura es considerada en la realización de las referencias teóricas que sustentan esta Tesis Doctoral.

Rompiendo los paradigmas tradicionales en el quehacer del auditor se sustentan la ética ambiental de los profesionales de la administración y la contabilidad, visualizando los principios de contabilidad y las normas de auditoría a nivel mundial.

2.1 Consideraciones Generales.

El termino de auditoría tiene un significado de uso común amplio y muy general, referido al examen de las operaciones administrativas, de control y cumplimiento, incluyendo las operaciones de índole financiera, es así como La American Accounting Association la ha definido como: "Proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados."

De ser así; se debería tener conocimiento de las operaciones realizadas por las organizaciones, y potencia las estrategias a aplicar en los procedimientos de auditoría.

Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, tienen que existir conjuntos de normas y procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar información y este proceso de una u otra manera debe estar normalizada.

Para tales efectos el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) ha asignado a su junta de Normas de Auditoría (Auditing Standars Board, ASB) la responsabilidad de emitir pronunciamientos oficiales sobre asuntos de auditoría, siendo de gran significado para los auditores los pronunciamientos sobre auditoría, como la serie de pronunciamientos recogidos en las Declaraciones sobre Normas de auditoría (Statements on Auditing Standards, SAS).

Estos avances sucedidos en los pronunciamientos sobre las Normas de Auditoría han ido a la par de los avances logrados en el campo de los profesionales dedicados a esta actividad, es así como la actividad de verificación o inspección esta ligada a las primeras actividades económicas del hombre, los escribas sumerinos de la antigua Mesopotámica hace 4.500 años eran los responsables de llevar los registros de todas las actividades económicas diarias, revisadas y resumizadas por mes y por año, es así como la auditoría nace primero de la necesidad de controlar algo, comunicando los resultados de la revisión para poder establecer las respectivas medidas de control.

Durante el siglo IX mediante la práctica de los venecianos, en la asociación de socios capitalista y socios industriales (La Comennda) y durante el siglo X con la aparición de las sociedades mercantiles, sociedad de varios socios, que aportaban el capital para un negocio y se repartían los beneficios (La Collegantias), las transacciones comerciales se incrementaron, creando una complejidad en las operaciones comerciales, naciendo la necesidad de contar con información de carácter netamente de contabilidad e informe que permitirá tener informado a los socios capitalistas, que no participaban en las operaciones comerciales de una forma directa.

En Inglaterra en el siglo XV, las familias adineradas que poseían empresas no controladas por la familia, contrataban auditores para asegurarse de las no existencias de fraude en las actividades administrativas contables de las empresas no controladas. Es así como nace la auditoría como actividad de control.

La auditoría como profesión “Fue primeramente reconocida en Inglaterra por la Ley de Sociedades de 1862, en la que se ameritaba la conveniencia de que las empresas llevaran un sistema metódico y

normalizado de contabilidad y la necesidad de efectuar una revisión independiente de sus cuentas” (Suárez 1991:.3):

Tal como fue concebida la auditoría debía cumplir dos objetivos fundamentales, el primero detectar y prevenir fraude y el segundo detectar y prevenir errores, trabajo agotador para los objetivos a lograr.

Con el transcurrir del transcurrir del tiempo la auditoría ha sufrido transformaciones y todos estos cambios se suceden a medida que las organizaciones van cambiando, llegando a ser necesario adecuar las normas y procedimientos, a los avances en el ámbito de los negocios.

Es así como debido a estos cambios la auditoría de detección de fraude dio lugar a nuevos retos, como era la evaluación de los controles existentes en las organizaciones, sin la necesidad de esperar la finalización del periodo contable, surgiendo de esta manera una nueva necesidad para las empresas, la respuesta fue obvia un proceso de evaluación constante de las operaciones, no solamente las financieras, sino de los procedimientos u operaciones realizadas e íntimamente relacionados entre sí que perseguía un solo fin, evitar posibles fraudes, este proceso de control dio lugar al nacimiento de la auditoría interna.

Con el aumento en las funciones de mercadotecnia, administración de recursos humanos y finanzas, las organizaciones se vieron en la necesidad de contar con un control efectivo de estas operaciones, es así como se da la creación de grupos de trabajos, coordinados por algún directivo de menor rango para que llevara a cabo el análisis de algunas operaciones con la finalidad de evaluar su eficiencia y proponer mejoras, esta función da lugar a la auditoría operacional.

Ahora bien de no estarse administrando correctamente, llegaría el momento en que por mala administración, no existirían estados financieros que auditar, pues las organizaciones habrían fracasados en sus propósitos, ante esta incertidumbre se esperaba una respuesta a la eficiencia administrativa para saber como los administradores estaban utilizando la metodología de trabajo que les marca la ciencia administrativa, toda esta actividad de control de la administración dio lugar a la auditoría administrativa.

El panorama que se avizora en la auditoría es un proceso de integración, identificada esta, como la evaluación integral, metodología por medio de la cual se estudia, analiza y evalúan las fuerzas, debilidades, amenazas y oportunidades de las empresas. Es al mismo tiempo un medio de evaluación del entorno de las organizaciones, su base legal, organización, estructura, políticas, planes, sistemas y controles.

Estos avances sucedidos en la auditoría, los avances tecnológicos, así como el crecimiento social imperantes de orden económico registrados en el país, dieron lugar a la exigencia y presencia de profesionales capacitados para enfrentar y resolver los mismos; es así como por iniciativa del Profesor Ignacio Taboada Pinto junto con una comisión, dieron nacimiento en 1949, a la primera Facultad de Ciencias Económicas y Sociales en la Universidad Central de Venezuela; con la finalidad de formar profesionales aptos para desempeñarse en el campo de las ciencias económicas y sociales. Estos profesionales tendrían la responsabilidad del asesoramiento de las diversas organizaciones, en procedimientos y estructuras administrativas de las empresas, para hacerlas más eficientes, dinámicas y competitivas ante la inminente apertura de una economía de mercado nacional e internacional.

A pesar de la importancia del auditor en el contexto Venezolano, los estudios encontrados relacionados, están dirigidos a presentar antecedentes del estudio con la aplicación de normas y leyes nacionales e internacionales, publicaciones técnicas, trabajo de investigaciones orientados a la sustentación de las normas y los procedimientos de auditoría, pero orientados a los aspectos administrativos o en sus efectos los aspectos de contabilidad.

2.2 antecedentes de la investigación.

A continuación se presentaran la síntesis de diversos trabajos relacionados al tema de esta tesis doctoral.

Torres J.(1.997); en su trabajo titulado: “**Los Contadores Públicos y como son Percibidos por la Sociedad Venezolana**”, investigación presentada en la Universidad de Carabobo para optar el título de Magíster en Contabilidad, investigación de orden cualitativa de corte exploratorio – descriptivo, enfoca la imagen que tienen las personas que utilizan directa o indirectamente los servicios del contador público, analiza el perfil académico, profesional o ético que percibe la sociedad y las posibles causas de las debilidades que se ven en esta profesión, en la investigación en referencia no solamente ayuda a mantener ese alto, a través de su trabajo, sino que le da valor agregado a la profesión, anulando cualquier posibilidad de seguir en la oscuridad e incertidumbre, cuando al mismo tiempo expone la posición alcanzada por los Contadores Públicos en la sociedad en los últimos años, la cual no era conocida hasta entonces, con conocimiento integral, competitivo y vanguardista que debe tener Hoy el auditor para emitir una opinión verdaderamente confiable y necesaria para terceros y, de todo aquel que

requiera de información financiera; y validando todas estas afirmaciones expresa lo siguiente:

No hay una definición o función única del contador, ya que éste puede cumplir roles que van desde llevar contabilidad hasta cumplir funciones de asesor o staff para la alta gerencia, cuando no forma parte de ella o como perito cuando se desenvuelve dentro de la empresa privada o como funcionario público (TORRES; 1997, 156)

Dentro de este contexto, Rengel (1999) en su investigación titulada **“La Profesión de la Contaduría Pública en Venezuela ante el reto de prestar en la actualidad un servicio integral a los clientes”**, trabajo de investigación presentada en la Universidad de Carabobo para optar al título de Magíster en Contabilidad, caracterizada por ser una investigación de tipo descriptiva, así como de campo, presenta un análisis de las alternativas de respuesta de la profesión de la contaduría pública en el libre ejercicio de la profesión para prestar un servicio integral en Venezuela.

Así mismo, Villalobos (1978) **“Los Principios Contables y su Vigencia en Venezuela”**, expone en su trabajo de investigación lo siguiente: Es necesario, y en consecuencia, dirigir nuestros esfuerzos a fin de que nuestra profesión ocupe un lugar de prestigio y sea respetada al igual que sus miembros lo cual depende irreversiblemente, de que sus miembros se actualicen, luchen contra la obsolescencia, no olvidando que es necesario continuar el aprendizaje recibido debido a la explosión constante de conocimientos inherentes al movimiento vital de cada país.

Enunciados como el señalado, permite concluir una vez más que debemos tener y mantener conocimientos científicos contables, que ayudan a dar un servicio de mayor calidad y honestidad puesto que nuestra

responsabilidad ésta enfatizada en la credibilidad pública, es decir, dar fe pública; así como también; la de hacer respetar y crecer la misma en función del interés que nosotros como miembros pongamos en ello. Cabe destacar al mismo tiempo el apoyo y la clara exposición que cita la doctora Villalobos en éste párrafo, al contrarrestar puntualmente el argumento de los contadores prácticos cuando emitieron tan descabellada idea, sólo con la firme intención de ganar un espacio social.

De igual manera, Camara (1995) “**La Gestión Medioambiental y Contabilidad: Una Aplicación al Sector Agroalimentaria.**” Tesis Doctoral presentada en la Universidad de JAEN, España, describe la relación de la contabilidad y el impacto que tiene la actividad productiva en el medio ambiente. Así mismo trata de informar a la Sociedad de toda la repercusión que una actividad económica tiene como objetivo el poder hacer compatible el desarrollo económico con la conservación del medio ambiente, la investigación en referencia tiene características interdisciplinarias, por lo que analiza la conjugación de disciplinas como la ingeniería, el derecho, la economía y la contabilidad en el análisis del impacto de la actividad productiva con el medio ambiente.

Queda demostrada la importancia de integrar las disciplinas profesionales para poder medir el impacto en el medio ambiente.

La investigación en referencia es pilar fundamental en la presente investigación, ya que permite determinar como la contabilidad puede influir para lograr un desarrollo sustentable del medio ambiente.

En este mismo orden de idea, Páez (1998) en su tesis doctoral “**La auditoría medioambiental en la Unión Europea. Una perpestiva Contable.**” presentada en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla,

España, establece que las últimas décadas han supuesto una presión insostenible sobre el entorno, evidenciándose en la proliferación de cumbres internacionales de cumbres y tratados para tratar de frenar el deterioro del medio ambiente y alcanzar un tipo de desarrollo sustentable, plantea el investigador la función que debe desempeñar la contabilidad bien como causante del problema o como posible proveedor de soluciones al mismo.

El objetivo de la investigación es profundizar el papel de la contabilidad y la información, centrandose en la prevaencia de determinados derechos económicos sobre el derecho de todos los pobladores del planeta disfrutar de un entorno bien conservado, así mismo se hace referencia a la auditoría financiera y medioambiental y su regulación, lo dicho anteriormente constituye un sustento teórico para la presente investigación.

Así mismo Curiel (2001) **“Análisis de Indicadores de Desarrollo de la Educación Ambiental en España”** tesis doctoral presentada en la Universidad Complutense de Madrid, España, pretende paliar esta carencia, identificando tres grupos de variables: indicadores de medios y recursos, de gestión ambiental e indicadores sobre las actitudes y motivaciones ambientales de los ciudadanos, clasificados según el modelo propuesto de "Impulso-Estado-Respuesta" de los indicadores de desarrollo sostenible, elaborado por las Naciones Unidas. Igualmente, se han combinado los datos ambientales con otros referentes sociales, económicos y educativos que nos ofrecen una panorámica global del grado de maduración en que se encuentra nuestro país en el proceso de estructuración de actuaciones para el desarrollo de una Educación Ambiental de calidad.

Ante una actividad tan dinámica y cambiante como es la Educación Ambiental, se hace necesario iniciar un periodo de análisis y reflexión que permita detectar carencias importantes y establecer líneas de actuación de cara al futuro. De esta forma se podrán ir dando pasos firmes y coherentes que faciliten una mayor eficacia de los recursos que se destinan a programas de sensibilización ambiental de la población.

Reconoce que no existe consenso absoluto respecto a lo que debe ser un buen indicador de desarrollo de la Educación Ambiental. Frente a los enfoques más cuantitativos e informativos, existen alternativas de corte más cualitativo, basadas en la evaluación de programas ambientales concretos. Sería deseable construir un modelo global de indicadores que permitiese establecer relaciones de causa-efecto significativas, con el que poder prever de forma más o menos certera la futura evolución, el alcance de los cambios y el impacto real de las actuaciones emprendidas en materia de Educación Ambiental; si bien, la elaboración de un modelo de esta naturaleza está aún fuera del alcance de nuestras posibilidades.

La sustentación teórica de la investigación en referencia permite comprobar los indicadores de desarrollo sustentables, fuente de información para presente investigación.

2.3.- FUNDAMENTOS TEORICOS

La fundamentación teórica en la presente tesis doctoral, se visualiza bajo la perspectiva del desarrollo sustentable, indudablemente al confrontar las teorías del desarrollo sustentable con el objeto de estudio, se podrá observar que a pesar de la existencia de normativas y leyes ambientales, la contaminación del medio ambiente ha aumentado con el transcurrir del tiempo, esta situación indudablemente nos lleva a un entorno cambiante hacia una cultura ecológica, donde los profesionales de las ciencias económicas y Sociales tiene que hacer aportes significativos, pensando en como integrar su quehacer profesional con el entorno ambiental y contribuyendo a un desarrollo sustentable.

El estudio del discurso de los autores adquiere relevancia en cuanto permite su mejor comprensión e interpretación de sus postulados, justificando así la fundamentación teórica.

De ser así este proceso de estudio y análisis permitirá adquirir una serie de términos que van a lograr el conocimiento a profundidad de las teorías objeto de la investigación, en esta ocasión referidas a la contextualización de la integración de las normas internacionales de auditoría con el medio ambiente.

De esta manera, se toman en cuenta los enunciados representativos de las diversas corrientes del desempeño ambiental de las organizaciones, señalando sus características y sometiéndolas a una revisión para poder visualizar y analizar, buscando la producción de conocimiento en esta disciplina, expresada o implícita en su discurso.

2.3.1- La teoría medio ambiental.

La mayor parte de las grandes industrias comerciales ponen en práctica, medidas de protección del medio ambiente que se basan en el cumplimiento de valores éticos, con reglamentaciones técnicas reconocidas o aquéllas orientadas hacia el estándar del arte. Por lo general, las empresas reaccionan a agravaciones legales, de manera que la protección industrial del medio ambiente se sigue dirigiendo todavía en gran medida a soluciones poco efectivas al problema ambiental. Los sistemas de gestión medioambiental que conceden el mismo grado de importancia a la gestión, la organización empresarial y la comunicación así como los sectores técnicos, apenas están desarrollados.

Un requisito para el aprovechamiento ecológico y económico eficiente en las organizaciones como instrumento para la creación, el control y la ampliación de sistemas de gestión medioambiental es el cambio de los paradigmas gerenciales (y de los empleados) de la protección reactiva a proactiva del medio ambiente. Las empresas que realizan una protección proactiva y preventiva del medio ambiente reconocerán que una auditoría que integre las normas y sus procedimientos en el contexto medioambiental puede ser utilizada, entre otros, como un instrumento para el incremento de la eficiencia y de la reducción de los costes.

Las industrias que participan en el programas medioambiental exclusivamente con el fin de cumplir reglamentaciones y/o exigencias de clientes, corren el riesgo de concentrarse demasiado en valores límites y

exigencias de detalles técnicos y perder de vista la complejidad de las tareas de protección del medio ambiente dentro de la empresa misma, por lo tanto, la gerencia debería sentar las bases y decidir si se ha de continuar por el camino de la protección reactiva del medio ambiente o si resulta menester desarrollar estrategias proactivas.

Bajo estas premisas actualmente se ha comenzado a hablar de la contabilidad ecológica o contabilidad del medio ambiente y definida por Atristain y Álvarez (ob.cit.: 77) como: “Contabilidad para el desarrollo sustentable, ya que se encuentra íntimamente ligada con la economía y el derecho del desarrollo sustentable”.

Maciones y Plummer (1999: 610) definen la ecología como el estudio de “la interacción de los organismos vivos con su medio ambiente natural”, y el medio ambiente natural hace referencia a “la superficie terrestre y a la atmósfera, incluye los diversos organismos vivos, el aire, el agua, el terreno y otros recursos necesarios para que la vida continúe”. En este sentido Caride y Meira (2001: 68) establecen que el medioambientalismo “aboga por una aproximación administrativa a los problemas del ambiente para ser resueltos sin cambios en los valores o modelos de producción y consumo”. Sin embargo, al hablar del ecologismo se parte de que el logro de una existencia sustentable y satisfactoria, presupone cambios radicales en nuestra relación con el mundo natural no humano y en nuestra forma de vida social y política

Este deterioro del medio ambiente se puede resumir de acuerdo a lo expresado por Caride y Meira (ob.cit.: 124) de la siguiente manera:

- ✓ Agotamiento progresivo de los recursos no renovables y disminución de los recursos renovables afectando la capacidad regenerativa de los sistemas naturales.

- ✓ Ruptura de ciclos bioquímicos y ecológicos afectados por el impacto contaminante que sobre el suelo, el aire y las masas de agua provocados por desechos industriales, producción agrícola, concentración poblacional y los usos energéticos dominantes. Esto afecta al ser humano en su sistema nervioso, modificando comportamientos, los equilibrios hormonales, la fertilidad y el genoma de determinadas especies.
- ✓ Perturbaciones climáticas y atmosféricas, entre las que se incluyen el efecto invernadero, degradación de la capa de ozono o la lluvia ácida.
- ✓ Pérdida de la biodiversidad específica y genética, ocasionado por la deforestación intensiva de las principales masas arbóreas del planeta, selvas húmedas y los bosques boreales, por la presión del hombre sobre los espacios naturales vírgenes.

Podríamos entonces definir que la integración de la contabilidad y la ecología, permitirá la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económica y ambiental para construir una empresa sostenible.

Los principales problemas de la contabilización del deterioro del medio ambiente radica principalmente en que frecuentemente las empresas desconocen los costos ambientales del funcionamiento de su negocio y los beneficios económicos que pueden conseguir con la reducción de su impacto.

Estos costos ambientales estarán íntimamente ligados al incumplimiento de la legislación ambiental vigente, el costo de los recursos relacionados con la producción, el tratamiento o disposición de los residuos, la parte ética de la empresa para mantener su reputación y los de los riesgos ambientales, es así como cada día los recursos naturales como el aire, el agua y la energía se incluyen en el costos de producción, al respecto Folch (1998) establece:

El aire, el agua, el suelo, el espacio, el paisaje, la diversidad faunística y florística son bienes abundantes y por consiguiente, de costo escaso, incluso nulo. Además, durante largo tiempo, ni siquiera sabíamos ver en ellos valor alguno, dado que desconocíamos muchos de los mecanismos ecológicos que rigen a tales elementos en eslabones imprescindibles de la trama que mantiene la viabilidad del planeta. (p: 93).

Ahora bien la determinación de los problemas ambientales en la contabilidad de una empresa puede de una manera directa proporcionarle grandes beneficios, ya que le permitiría determinar los costos reales en la producción de sus productos, ayudaría a la gestión de la reducción de los costos mejorando la calidad ambiental y reforzando los principios de calidad, así como previene en los procesos productivos la reducción de residuos, el uso del reciclaje y la identificación de nuevos mercados para los desechos de la industria, tal como lo asevera Folch (ob.cit.: 183) "Como quiera que sea, parece que la sostenibilidad pasa por la instauración de un modelo productivo en el que los materiales sean utilizados, más que derrochadoramente consumidos". De esta manera podemos asociar la contabilidad ambiental a los costos que ha de asumir una empresa para la implantación de medidas para la ecoeficiencia.

Cada día cobra más fuerza la necesidad de comprender el papel del ambiente y sus recursos naturales en la economía de las naciones. De allí, surge la poca conocida y comprendida Contabilidad Ambiental, una práctica que trata de incorporar el uso o agotamiento de los bienes y los servicios ambientales dentro de los Sistemas de Cuentas Nacionales.

Los Sistemas de Cuentas Nacionales, promovidos por las Naciones Unidas para registrar la actividad de las economías de cada país, no incluyen los gastos para proteger y recuperar el ambiente, así como tampoco los bienes y servicios no comercializados y el consumo del capital natural. Los datos que el sistema arroja solo se usan para calcular los principales indicadores económicos, incluyendo el Producto Interno Bruto (PIB) y las figuras para la balanza comercial al respecto Folch (ob.cit.)

Seguimos cifrando todas nuestras esperanzas, con machacona tozudez, en el mero crecimiento de PIB. En efecto, de acuerdo con las anticuadas ideas todavía al uso, el progreso consiste en el crecimiento indefinido de la facturación (que es lo que viene a reflejar el PIB), lo que se opone al simple sentido común, por lo menos cuando una sociedad ha alcanzado ya unas cotas elevadas de desarrollo. (p. 107)

Difícilmente se incluyen en los sistemas de contabilidad de las organizaciones venezolanas los indicadores económicos los costos destinados a prevenir los daños ambientales, tales como los filtros de las fábricas altamente contaminantes en zonas industriales próximas a centros urbanos o el equipamiento para la manipulación y almacenamiento de sustancias tóxicas en áreas agrícolas. Mucho menos, aquellos dirigidos a remediar tales daños, incluyendo los gastos de reemplazo de propiedades destruidas por altos niveles de contaminación en nuestras ciudades, o los

gastos médicos derivados de intoxicaciones producto de un mal manejo de los plaguicidas en zonas como los Andes venezolanos, tal como lo describe Bracho (1995)

Gracias a la masiva industrialización del mundo y a la forma de vida moderna, el ser humano se encuentra expuesto a unas 80.000 sustancias químicas, muchas de las cuales son ingeridas directamente a través de los alimentos, el aire que respiramos, el agua que bebemos, o de nuestro uso indiscriminado de productos como detergentes, plaguicidas y cosméticos.(p. 10)

De acuerdo a lo expresado anteriormente por Bracho debemos inducir que el sector industrial, en general, ha sido bastante insensible a la problemática ambiental, de ser así entonces existiría una continua infracción de las leyes ambientales y un deterioro insostenible al capital natural.

En cuanto al Capital Natural, aquel que considera a la naturaleza como una forma de capital, los principios de contabilidad comercial contemplan el uso gradual de un bien como depreciación y no como ingreso. Sin embargo, el agotamiento de un bosque sometido a un manejo sostenido, es considerado como un ingreso y no como una pérdida.

Los sistemas administrativos y de contabilidad están directamente relacionados con los costos del uso o aprovechamiento de los recursos naturales, así como también de mitigación o remediación de los daños ambientales ocasionados por el desarrollo incontrolado. Inclusive, algunos autores también incluyen los "costos de mantenimiento"; aquellos que un país como Venezuela debería realizar para asegurar la sustentabilidad de su desarrollo.

Ante esta situación se plantea la siguiente interrogante, ¿Cuál es la respuesta que le han dado los auditores a esta problemática?

La auditoría en su existencia contemporánea, confronta una problemática fuertemente discutida, como consecuencia de la falta de acuerdo en la fijación del contenido y límite de la misma al querer aclarar su ubicación y aplicación legítima dentro del contexto, de las profesiones.

Encontramos tratadistas que se preocuparon en explicar la parte mecánica, práctica y operativa formal de la auditoría, es decir; se encaminaron a desarrollar el tecnicismo de la auditoría, dejando a un lado la parte sustancial de la verificación y control de las organizaciones principios y causas, de la sistematización del material poseído,

Así mismo el Código. de Comercio Italiano de 1882 supuso un importante paso adelante en el camino del control de las sociedades mercantiles por auditores independientes.

En Venezuela existen evidencias del acto de auditar tal como está estipulado en el Código de Comercio con la reforma parcial sancionada por el Congreso en 1955 (Gaceta Oficial No. 475) cuando en su artículo 32 establece: Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro de diario, el libro de mayor y el de inventarios.

De igual manera en su artículo 35 establece: Todo comerciante, al comenzar su giro y al fin de cada año, hará en el libro de inventarios una descripción estimatoria de todos los bienes, tanto muebles como inmuebles y de todo sus créditos, activos y pasivos, vinculados a no a su comercio.

Bajo esta circunstancia es el auditor quien puede dar fe pública del cumplimiento de estas actuaciones tal como lo describe Holmes (1984: 11) “La auditoría profesional es una disciplina intelectual; se basa en la lógica, porque la lógica tiene como fin el establecimiento de hechos y la evolución de las conclusiones resultantes, juzgando si son o no validadas”.

Así mismo Arens y Loebbecke (1996: 4) establece: “Se lleva a cabo una auditoría de estados financieros para determinar si el conjunto de los estados financieros se presentan de acuerdo con los criterios especificados”.

B

Si concebimos la auditoría como el examen y evaluación de lo que tenga relación directa o indirecta con la gestión operativa y directiva de la empresa abarcando su entorno sin que nada impida llegar a determinar las causas y efectos de los problemas, desviaciones y origen en el cumplimiento de los resultados previstos y no cumplidos para satisfacer a los clientes, proveedores, trabajadores, accionistas y su entorno, se debe entonces realizar una evaluación integral de la organización.

El concepto de auditoría integral esta íntimamente relacionado con la globalización que define una multiplicidad de interrelaciones fundamentalmente económicas que tienden a relacionar al estado y las comunidades, tal como lo define Arens y Loebbecke (ob.cit.):

No cabe duda que la necesidad actual de informe sobre la gestión de la empresa de manera integral es de vital importancia en la empresa moderna, ya que solo así será posible emitir un juicio completo de la gestión de esta. (p. 169).

No distante a esto, en los últimos años se ha observado como los auditores se han esforzados en prestar su servicio de auditoría de la manera

más eficaz, pero dirigiendo su planificación en el área financiera, o en sus efectos en consideraciones de aspectos administrativos y sin lograr una evaluación integral con el medio ambiente como lo afirma Mancillas (2001: 56), “Cada vez es más evidente lo valioso que resultaría contar con informes sobre la exactitud de los estados financieros, así como la eficiencia con la que los dirigentes de la empresa estaban desempeñando su trabajo, es decir la eficiencia administrativa.”

De lo antes expuesto podemos deducir que los auditores en Venezuela se han preocupado de los aspectos financieros y los aspectos administrativos, pero no se le ha dado respuesta a la protección del medio ambiente, es así como Atristain y Álvarez (ob.cit.: 21) define la auditoría ambiental como “Revisiones sistemáticas de los efectos ambientales de las operaciones de las entidades económicas, incluyendo emisiones al aire, tierra y agua, restricciones legales y efectos a la comunidad local, paisajes y ecología.”

Lo expuesto hasta ahora nos lleva a formular la siguiente interrogante: ¿como podemos lograr una evaluación que permita realmente en la actuación del auditor poder verificar si los aspectos financieros y los aspectos administrativos están influenciando la sustentabilidad del medio ambiente?, resulta oportuno lo que al respecto afirma Atristain y Álvarez (ob.cit.: 21) “Las auditorías ambientales se van perfeccionando en la medida en que las empresas de estos países tienen un control interno más efectivo.”

Con motivo de la realización del XII encuentro nacional de Colegio de Contadores, en Chile, Landa y Hernández (1996) plantea: “La profesión de auditoría puede contribuir con su experiencia y servicios a las empresas y la

Sociedad en progresar hacia el desarrollo sustentable y en la administración y contabilización de los aspectos relacionados con el medio ambiente.”

Tomando lo citado por Landa y Hernández, implica que los procesos económicos, sociales y culturales que de una u otra forma intervienen en el desarrollo deben mantener un equilibrio con los recursos naturales que permita evitar el agotamiento o destrucción preservando la calidad de vida, dando de esta manera a un proceso ecológico sostenible.

2.3.2.- Desarrollo sustentable

El desarrollo sustentable surge con el Informe de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo (Informe Brundtland, 1987), el cual fue encargado por las Naciones Unidas para conocer más sobre la situación económica y ecológica a nivel mundial. En este informe pone de manifiesto la interrelación existente entre los ecosistemas de distintas regiones, sin respetar fronteras.

El Informe Brundtlan considera aspectos sobre el desarrollo sostenible bajo la corriente determinista, orientada bajo la doctrina filosófica según la cual todos los procesos y realidades naturales o psíquicos están rigurosamente determinados según leyes necesarias, y las define como:

- 1.- Determinismo centrado en la satisfacción de las necesidades.
- 2.- Determinismo centrado en la ética.
- 3.- Determinismo centrado en la responsabilidad social.
- 4.- Determinismo centrado en el flujo de consumo.

1.- Determinismo centrado en la satisfacción de las necesidades:

Establece que el desarrollo sostenible tiene que ver con el progreso que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades.

Interactuando con lo planteado en este punto del informe Brundtlan, centrado en el progreso tanto industrial, como humano, establecemos la siguiente consideración: si ciertamente la crisis ecológica proviene por un desarrollo acelerado en el sector industrial, sin tomar en consideración la contaminación ambiental, y el desarrollo humano, entonces lo que aspiramos es promover un desarrollo centrado en lo ecológico naciendo una nueva visión industrial como lo asevera Constanza (1991: 234), citado por Salinas y Middeton (1998: 1-2), Desde una perspectiva meramente ecológica, el desarrollo sustentable se percibe como la interrelación entre los sistemas económicos altamente dinámicos y los sistemas ecológicos menos cambiantes en la cual:

- La vida humana puede continuar indefinidamente.
- Los seres humanos como individuos puedan desarrollarse.
- Sobreviven las particularidades culturales de las sociedades.
- Los efectos de las actividades humanas se mantengan dentro de unos límites que no permitan la destrucción de la diversidad, complejidad y funcionamiento de los sistemas ecológicos soportes de la vida.

Una respuesta a la diatriba de un determinismo centrado en la satisfacción de las necesidades, pasa por la elevación de la sustentabilidad del desarrollo humano y el derecho al trabajo como objetivos principales y la consideración a la conservación de los recursos existentes en el planeta, solo así se logrará la consecución progresiva de los objetivos planteados en

el informe. De igual manera los instrumentos administrativos, económicos y contables, podrán servir para promoverlos sin requerir de costosas penalizaciones. Su plena vigencia para todas las personas podrá garantizar un determinismo en la satisfacción de las necesidades.

Desde este punto de vista, los procesos de degradación ambiental y desocupación aunados a los de subocupación, sobre ocupación, precarización laboral y migración forzada, son amenazas para la sustentabilidad en la satisfacción de las necesidades.

En el marco actual, el discurso predominante otorga una relevancia a las amenazas que los procesos de deterioro ambiental y laboral provocan en la seguridad, tanto a nivel nacional como internacional, tanto desde el punto de vista del peligro por incremento de la violencia personal como por la ocurrencia de catástrofes ambientales.

El paradigma actual aspira promover la adaptación o articulación de una racionalidad hegemónica, a fin de hacerla funcional a un conjunto normativo fundado de objetivos vinculados a la sustentabilidad ambiental y al trabajo productivo, visualizados éstos como una anomalía a resolver.

Los principios de sustentabilidad ambiental y satisfacción de las necesidades que se afirma, deberían ser revalorizados en el marco de una racionalidad productiva, en otras palabras, en el paradigma productivo dominante, ciertas premisas fundamentales de la racionalidad propia de las transacciones ocurridas en el proceso productivo y la comercialización, se opondrían a los valores humanitarios tanto en el campo de la sustentabilidad ambiental como en el del trabajo, según esta perspectiva, se estaría ante un conflicto entre una racionalidad centrada en la satisfacción de las necesidades y otra sustancial subsidiaria ambiental o laboral..

Hoy puede verse que solamente el determinismo centrado en la satisfacción de las necesidades tiene fuerza autónoma suficiente para no comprometer la capacidad de las generaciones, sin embargo, un Desarrollo sustentable y equitativo sólo es posible si se permite el despliegue de una diversidad de racionalidades instrumentales y sustanciales alternativas, si se amplía el principio, postulado por Naciones Unidas de la universalización de las oportunidades vitales a través del fortalecimiento de las racionalidades ambiental y laboral

2.- Determinismo centrado en la ética.

Determinismo esencial de equidad intergeneracional, donde se establece la obligación moral de la actual generación de asegurar que las generaciones futuras disfruten como mínimo de una calidad de vida tan buena como la que ella tiene ahora.

Cuando se plantea un problema ético, referido a cualquier índole no escapa su asociación con el principio moral, pero cuando estamos en presencia de un problema ético medioambiental es importante preguntarnos ¿Qué es ética ambiental?, ¿será ético que las industrias en su afán de incursionar en un mundo globalizado cause daños ecológicos y lo más grave aun cause daños biológicos al ser humano, lo que lo está conduciendo a una acelerada degeneración o bien hacia una autodestrucción?, al respecto Bracho (ob.cit.:9), afirma: “En el mundo se extinguen diariamente unas 160 especies animales o vegetales, gracias a la acción destructora del ser humano en el planeta. Se trata de un verdadero Apocalipsis de la vida.”

Sin duda la evidencia de los hechos desempeña un papel preponderante, los adversarios de la actividad industrial podrían afirmar que

probablemente contaminarán los ríos, pondrá en peligro especies y alterarán el medio ambiente. Esta oposición a cierta actividad industrial se basa en razones sobre lo que puede suceder o sucederá. Los partidarios de dicha actividad industrial cuestionan estas razones y aun otros piensan que aun si fuesen verdaderas estas razones, es mejor proseguir con la actividad industrial.

Los argumentos acerca de cualquier actividad industrial sólo tienen razón de ser frente a cierto tipo de contexto, dando lugar a valoraciones diferentes de lo que debe hacerse.

Este contexto lo constituyen cosas tales como deseos, preferencias, aspiraciones, metas y principios, incluidos principios morales. Aquellos que tratan de proteger el medio ambiente desearían conocer si la actividad industrial constituye una amenaza para el medio ambiente. El contexto valorativo no tiene que incluir principios morales; algunas personas pueden ser amorales. Sin embargo, muchas personas desean que sus actos y los actos de los demás, incluidos gobiernos y empresas, se atengan a principios morales.

Para semejantes personas la solución de la controversia sobre el problema industrial exige apelar a principios que ofrecen orientación moral en nuestro trato con el medio ambiente y que nos permiten responder a cuestiones como estas: ¿importa que nuestras acciones causen daños al medio ambiente?; ¿importa que nuestras acciones provoquen la destrucción de especies animales?; ¿importaría que llegásemos a convertir el lago de

Valencia en una cuenca desprovista de vida?; ¿qué es mejor, destruir el medio ambiente o crear una mayor riqueza material que mejore la vida de determinadas personas? ¿Constituye los daños ecológicos un precio aceptable a pagar por el aumento de las oportunidades de empleo? Semejante conjunto de principios, que guíen nuestro trato de la naturaleza, constituiría una ética ambiental en el sentido más general.

Quienes tienen una perspectiva moral sobre cuestiones ambientales están comprometidos con una ética ambiental que al menos se concreta en un principio moral, se podría inferir que la empresa o sociedad que mantiene una perspectiva moral sobre cuestiones ambientales están comprometidas con una ética ambiental que al menos se concreta en un principio moral, podríamos pensar que los ambientalistas que sustentan que la extinción de las especies a consecuencia de la acción industrial o humana es algo que no permite un sustentabilidad ecológica, entonces, ¿Este puede ser un principio básico de una ética ambiental? Sin embargo concebido explícitamente de esta forma, estaríamos en presencia de la idea de la destrucción de las especies.

Folch (ob.cit.) ante la emergencia de la ética ambiental plantea:

El control de la actividad humana por medio de los convencimientos morales ha demostrado se el único sistema realmente eficaz y duradero. El único - ¡oh, aparente paradoja!- biológicamente argumentable y por ende, razonable. De ahí la tesis de que la ética ambiental es una consecuencia del proceso evolutivo, ciertamente extrasomática, como todo el lado cultural de los humanos, pero fatal y necesaria. En definitiva, es un factor de control positivo de las consecuencias negativas de sus otras actividades. (p 29)

Este planteamiento de Folch, no lleva a concebir otra posibilidad de que la ética ambiental se sustente sobre un principio que expresa el interés por el bienestar humano, sustentado bajo el principio de que la extinción de especies perjudica a los humanos. Explicar la ética ambiental es el primer paso para someterlo a valoraciones críticas y podamos decidir entre diversas éticas ambientales concurrentes. No basta con que una ley o política ambiental se atenga a principios de una u otra ética ambiental, debe adecuarse a una ética acorde a los nuevos paradigmas industriales y sociales.

Si tomamos en consideración que en el orden de los seres vivos incluye más que animales humanos y no humanos; incluye plantas, algas, organismos unicelulares, así como ecosistemas e incluso el conjunto de la biosfera, la complejidad de una ética centrada que de respuestas a todo el conjunto expresado traerá como principio ético bajo un sistema autorregulado que persiga, una ética centrada en la vida considerando moralmente todos los seres vivos, aunque no necesariamente con igual significación moral, Una ética centrada en la vida exige que, a la hora de decidir cómo hemos de pensar y actuar, tengamos en cuenta el impacto de nuestras acciones sobre todo ser vivo afectado por ellas. Igualmente, el autor mencionado (ob. cit.) considera que:

Todo ello se inscribe en un proceso de tensión dialéctica entre el pensamiento y la actuación. Una tensión que viene de lejos, puesto que ésta asociada a toda actividad humana desde que los hombres piensan y actúan. El pensamiento es crítico, o no es pensamiento, en tanto que la acción o bien supera la crítica para construir algo positivo, o no es de verdad acción. (p. 42 – 43).

Lo planteado en la cita anterior, confirma lo antes expuesto sobre el porqué la ética ambiental debe centrarse en la forma de pensar y actuar las empresas y la sociedad en forma conjunta y mancomunada.

3.- Determinismo centrado en la sostenibilidad Social.

El determinismo centrado en la responsabilidad social permitirá llevar a un rompimiento en la acumulación o en la preservación de todos los bienes, amenazando de ese modo el bienestar intergeneracional.

Interactuando con esta realidad, se anticipa que la población del mundo aumentará de los 6.400 millones actuales a 7.900 millones para 2025, y 9.300 mil millones de habitantes para 2050. Unos 5.200 millones de los 6,4 mil millones de habitantes de hoy viven en países en desarrollo, y sus números aumentarán a 8 mil millones en 2050. Sus necesidades de desarrollo están creciendo mientras las riquezas naturales en sus territorios continúan siendo las mismas, por ende creando el potencial para conflictos abiertos, al respecto El Banco Mundial establece: "En el año 2000, la población mundial alcanzó los 6.100 millones y está creciendo a un ritmo anual de 1,2 por ciento, o 77 millones de personas al año", de ser así el crecimiento debe continuar, y esto empujaría a un mayor consumo. Un desarrollo económico, si bien es necesario, no es suficiente. La población entera del mundo debe abocarse a un desarrollo sostenible dándole prioridad a la sostenibilidad económica, social y del medio ambiente.

Tal vez la paradoja de la sostenibilidad social se soluciona dirigiendo el desarrollo al mejoramiento de la calidad de vida mediante una mejor educación, mejor salud y la formación de capacidad, fortaleciendo la cohesión social entre los miembros de la sociedad mejorando la solidaridad

social, la cooperación y la tolerancia entre religiones y razas y agrupamientos étnicos, profesionales y políticos. A su vez, es necesario lograr este desarrollo social tomando en consideración al mismo tiempo su impacto sobre la sostenibilidad económica y del medio ambiente.

Se podría inferir en un determinismo centrado en la sostenibilidad social como una perspectiva que nos visualice los acontecimientos bajo un compromiso universal para construir un mundo sostenible en épocas actuales y futuras pasando por la dinámica de la población, aunando esfuerzos para alcanzar una población estable con alta capacidad humana y social cohesionada, donde se establezcan pautas de consumo que induzcan la producción de: bienes y servicios basados en recursos de uso menos intensivo, renovables y reciclables; fuentes de energía renovables y limpias; mercancías y servicios de bajo desecho y poco contaminantes; productos y servicios basados en tecnologías limpias favorables socialmente y favorables al medio ambiente.

4.- Determinismo centrado en el flujo de consumo.

El determinismo centrado en el flujo de consumo se basa en la habilidad de un país para sostener su flujo de consumo (y de utilidad) dependiendo del cambio en sus existencias de activos o riqueza. El bienestar intergeneracional se elevará únicamente si la riqueza se incrementa a través del tiempo, es decir si el ahorro neto de un país es positivo.

Se podría hacer una reflexión en el determinismo centrado en el flujo de consumo, este determinismo implica una transformación en la cultura del consumo, estableciendo nueva forma de razonamiento y comportamiento en el consumo humano, un cambio en el criterio del sistema económico, caracterizado en los actuales momentos por la externalización de costos en

el espacio físico aumentando la contaminación y la externalización en el espacio social, donde la contaminación tiene que ser soportada por otros, o bien en el espacio temporal, donde las generaciones futuras se hacen cargo de lo contaminado.

La propuesta de ciertos organismos internacionales de limitar la producción de contaminantes a nivel global, entraña una profunda vulneración del imperativo de justicia social: aquellas naciones que más consumen y contaminan el ambiente global son precisamente las de mayor nivel de riqueza, y la eficiencia en reducir proporcionalmente la contaminación en función del producto bruto implica asignar un mayor derecho a contaminar a un rico que a un pobre.

Ante estas perspectivas deberíamos preguntarnos ¿Cómo lograr un desarrollo sustentable?, no se trata de delinear un paradigma único para poder alcanzar un desarrollo sustentable, solamente se trata de orientar el quehacer en logro de una sustentabilidad para las generaciones presentes y futuras, este cambio debe venir dado de acuerdo a lo establecido en la cumbre de Copenhague de 1995, tomado de Cortez y López, (1991: 31) y citado por Caride y Meira (ob.cit., 124) donde establece que un mejor futuro ha de contemplar el desarrollo como un derecho universal, individual y colectivo, sustentable y duradero, debe darse fundamentado en tres objetivos de actuaciones fundamentales que se indican a continuación:

- En un primer objetivo, dicho acuerdo presenta la necesidad de definir políticas económicas sólidas orientadas al crecimiento orientado a cubrir las necesidades humanas, la mejora de la justicia, la cohesión social y el respeto a la dignidad humana.

- Se plantea además la búsqueda del bienestar común, basado en la distribución equitativa de los ingresos e igualdad de oportunidades para todos, enfatizando el esfuerzo en los grupos menos favorecidos y vulnerables.
- Promoción de mecanismos de participación, fortalecimiento de sistemas democráticos, libertades fundamentales y la sociedad civil, acceso a la información e implicación en los procesos de desarrollo de las comunidades.

Para (Caride y Miera, ob.cit.: 110) el desarrollo sustentable es un: “proceso deliberado y gradual de cambios económicos, culturales, sociales, demográficos entre otros, los cuales están orientados a satisfacer intereses y expectativas ligados a la felicidad de las personas y a sus oportunidades vitales” dadas las afirmaciones de los autores podemos inferir que el desarrollo supone necesariamente un mejor nivel y calidad de vida, asociada con las condiciones de vida de la gente.

La definición de desarrollo sustentable y en referencia a los autores citados, no cabe duda que es, la sostenibilidad de los espacios en un mundo cambiante que permita preservar los existentes, aprovechar adecuadamente los recursos y permitir que los mismos perduren en el tiempo, de ser así ¿como llegar a una verdadera definición de desarrollo sustentable?, de acuerdo a lo sostenido por Pezzey, 1989 y citado por Gray, Bebbington y otros (2003) establece:

Una extensa selección de citas tomadas de escritos recientes sobre sostenibilidad muestra que no existe un acuerdo general sobre lo que la sostenibilidad significa exactamente. Esta falta de claridad es útil para forjar un consenso que promueva el desarrollo sostenible, pero también oscurece los problemas políticos, filosóficos y técnicos que todavía permanecen sin resolverse a partir del debate “ambiente versus crecimiento” de comienzos de los 70s. (p. 295)

Los planteamientos de Pezzey precisan el carácter complejo y diverso de las perspectivas que buscan acercarse a definir la razón de ser del desarrollo sustentable, es así que en virtud de las acciones orientadas al logro de alcanzar y propiciar mecanismos y medios que consoliden el desarrollo desde la perspectiva de la sostenibilidad, pueden presentarse supuestos desde varias perspectivas, tal como la perspectiva de Pearce y otros, (1999), citados en el informe del banco mundial (2003: 14) donde establecen que “la sostenibilidad débil, presupone que los activos son íntegramente sustituibles y en el caso de la interpretación fuerte, se afirma que los activos no son totalmente sustituibles dado que algunos bienes naturales o más precisamente las funciones que estos bienes desempeñan – como la de soporte de la vida global- no pueden reemplazarse por otras”

Según los criterios de Pearce, el objetivo de la sustentabilidad, se soporta en las políticas que se establezcan por parte de los distintos actores sociales (Estado, Empresa y Sociedad) en función de alcanzar las metas propuestas, no solo a nivel local, sino a nivel mundial y de los intereses que se desprendan las iniciativas concertadas por parte de los distintos factores que hacen vida en cada país.

Sin embargo, la paradoja de sustentabilidad es difícil de lograr, ya que ¿Dónde se centra realmente la sustentabilidad?, ¿Dónde se logra el ansiado punto de equilibrio?, la sustentabilidad y el punto de equilibrio nunca podremos conocerlo, cualquier camino que se planteen nos llevara a que las metas, fines o propósitos no se han logrado, si tomamos cualquiera definición de desarrollo sustentable cabria preguntarnos: ¿Realmente el ecosistema podrá soportar la presión que ejerza el ser humano sobre el mismo?, al respecto Gray, Bebbington y otros (Ob. Cit.) establece:

Es obvio que la vida en la tierra (tal y como actualmente la entendemos) no puede perdurar indefinidamente. También es claro que virtualmente es en últimas insostenible cualquier uso de materias primas finitas. Además es aparente que el estado permanente de la naturaleza y de la ecología no son fijos – las especies se extinguen a causa de lo que la humanidad hace y a causa de los “desastres” naturales que ocurren y cambian las condiciones climáticas independientemente de la naturaleza humana. (p.70)

Lo más justo sería crear una convergencia en el que podamos interrelacionar factores tales como: ética en los negocios, comercio justo, derechos humanos y de las minorías interactuando en un ambiente sano, libre de contaminación, y al mismo tiempo crear normativas ambientales y equidad intergeneracional económicas de sustentabilidad ambiental.

Debemos ver el desarrollo sustentable como un enfoque de sistemas, donde deben actuar integrando las industrias, el estado, la Sociedad y el Medio Ambiente, sin embargo pareciera que no estamos preparados para esa labor, ya que antepone los intereses personales a los de la comunidad, es lamentable ver como los modelos en que se desenvuelve la humanidad han mostrado una falta de visión, este paradigma nos obliga a ver las cosas por separado, quienes están en el sector industrial poco miran hacia el problema ambiental y hacia la sociedad. Los ambientalistas orientan sus esfuerzos aislados y en la mayoría de los casos culpan a las empresas del deterioro ambiental, pero no proponen planes que beneficien a las industrias y al ecosistema y como es lógico no pueden ir en contra del progreso.

En cuanto al círculo social la situación no es distinta, cada vez es resulta mas evidente la inequidad imperante entre los países desarrollados y aquellos mal llamados en vías de desarrollo.

El problema se presenta cuando nos preguntamos ¿sostenible: para qué, para quien, de qué manera y por cuanto tiempo?, al tratar de dar respuestas a estas interrogantes se nos presentan paradigmas encontrados donde las industrias, el estado, la Sociedad y el Medio Ambiente, difieren interponiendo punto de vistas diferentes, algunos pueden argumentar que las industrias deben dejar de aumentar su capacidad productiva, lo que como es lógico significa mayor consumo de elementos de la naturaleza, pero es hay el dilema, el aumento de la población demanda un mayor consumo y caemos en una paradoja difícil de resolver.

Debemos central los esfuerzos en evitar el proceso de la destrucción de la naturaleza, debe existir una corrección del curso político - económico y propiciar cambios profundos en las estructuras económicas, de no ser así, será imposible proteger el medio ambiente.

La industria en su supuesto crecimiento ilimitado, está en peligro, incapaz de solucionar los problemas ocupacionales, la economía del crecimiento aparentemente ilimitado es la que está destruyendo el medio ambiente amenazando bases naturales de la vida de la sociedad, al respecto Bustus (1998), plantea:

Si la humanidad quiere sobrevivir tiene que aceptar los límites de un crecimiento (de corte tradicional) cambiando el modelo de producción del sistema capitalista. El sistema original de la sociedad de crecimiento industrial no sirve como concepto de desarrollo, ya sea para los países del llamado tercer mundo, para los cuales aparentemente es necesario un crecimiento económico, como para las sociedades futuras. Dado que la naturaleza (servirse) a su gusto, y tampoco ofrece una capacidad ilimitada para absorber basuras y desperdicios, la continuación del modelo económico capitalista actualmente imperante en casi en todo el mundo sería fatal para la humanidad. (p. 6)

De acuerdo a los planteamientos de Bustus, los modelos de producción del sistemas capitalistas son los depredadores del medio ambiente, ante esta situación estaremos en presencia de un desastre ecológico en un mundo caracterizado por este tipo de modelo de producción, y es aquí donde la ética ambientalista por parte del empresario indistintamente del modelo de producción debe entrar en funcionamiento por que todos sufrimos las consecuencias de un mundo contaminado.

Ahora bien de acuerdo a los planteamientos de los autores da la impresión de estar en presencia de dos interpretaciones al desarrollo sustentable uno de características fuerte y otro dominante por su debilidad, desde esta perspectiva, Pearce y otros, 1999, citados en el informe del banco mundial (ob. cit) establecen:

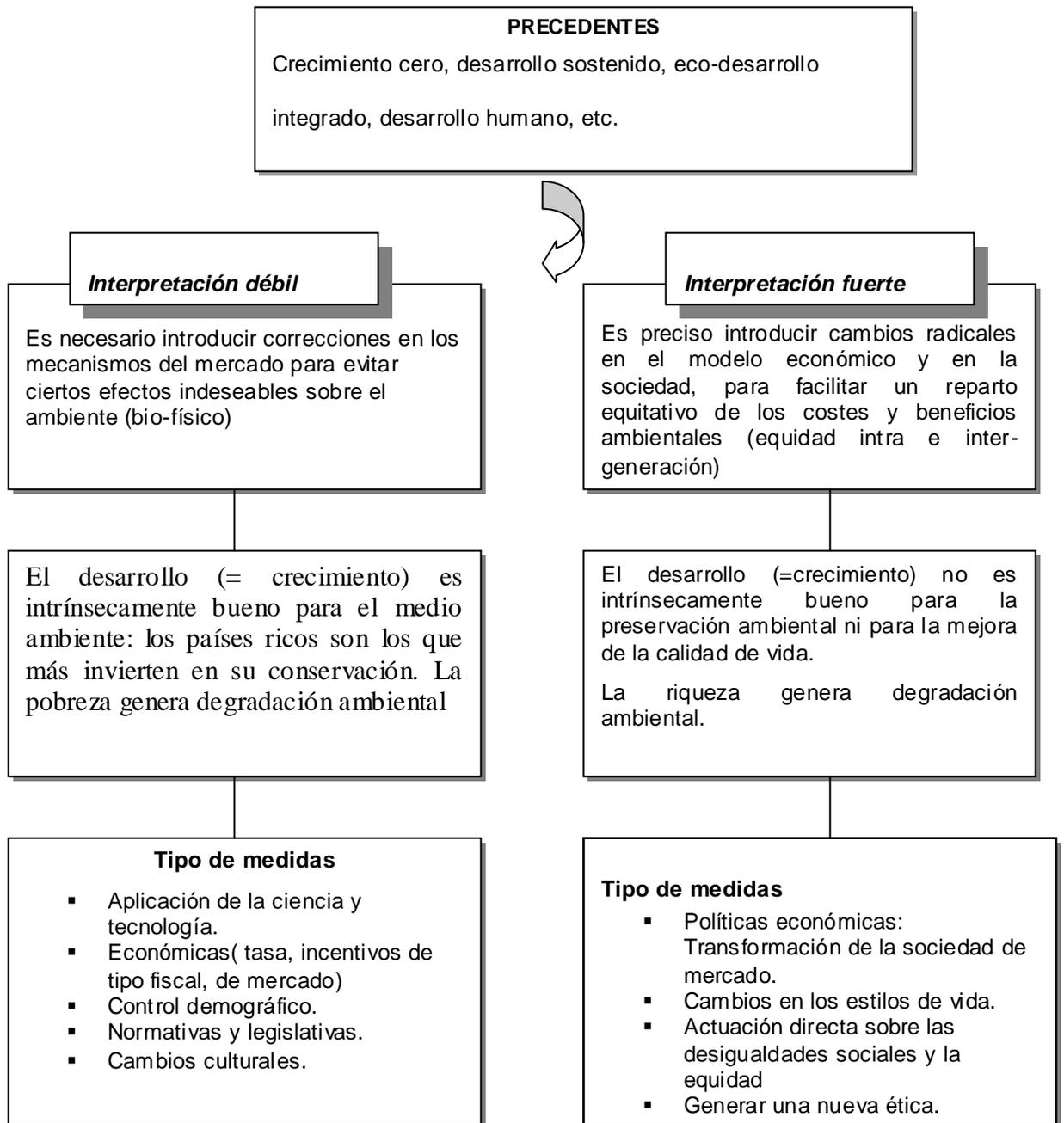
La sostenibilidad débil, presupone que los activos son íntegramente sustituibles y en el caso de la interpretación fuerte, se afirma que los activos no son totalmente sustituibles dado que algunos bienes naturales o más precisamente las funciones que estos bienes desempeñan – como la de soporte de la vida global- no pueden reemplazarse por otras, (p. 14)

Bajo esta concepción da la impresión que la sustentabilidad se soporta en las políticas que establezcan sociales en función de los alcances que se proponga.

A la interpretación de sustentabilidad se puede inferir que la misma se da sobre las acciones que se desarrollen a corto, mediano y largo plazo, donde las interpretaciones débiles, están más asociadas con acciones concretas y posibles en los contextos en los cuales se aplican, sin determinismo en relación a la consideración ambiental. Por otra parte, las interpretaciones fuertes, se enmarcan en la búsqueda de la sustentabilidad sobre la base de cambios radicales, los cuales implican transformaciones en

los modelos económicos, culturales, estilos de vida y orientación a la inclusión social.

Los lineamientos de ambas posturas se sintetizan de la siguiente manera:



Fuente: Mendoza, Rodríguez y Otros.

Ante la problemática del desarrollo sustentable los profesionales de la administración deberían preguntarse ¿En que grado podemos participar para ayudar en el desarrollo sustentable? Cada vez son más los administradores que visualizan que el escenario donde se desenvuelven es cambiante. Aunque las acciones de responsabilidad ambiental que emprenden dentro de las empresas es por naturaleza voluntaria, la verdad es que los procesos de globalización e integración de países, trae competencia en los mercados globales, lo que lo ha obligado a tener una interrelación tanto con el medio interno como externo, pasando de un plano micro a un plano macro de la organización.

Bajo estas premisas los administradores deben ejecutar acciones que beneficien a su entorno laboral, sin descuidar a la comunidad, es decir mantener una Responsabilidad Social de la empresa y ser capaces a responder a las exigencias ambientales, tal como lo afirma Caldera (2005):

Un profesional idóneo para enseñar y debatir los principios holísticos, interdisciplinarios, metodológicos, participativos, solidaridad, constructivo, innovador e interpretativo de la educación ambiental es aquel que tiene consolidada su ética ambiental y no encarcela el conocimiento ni hace juicios a priori sobre los individuos y su entorno. (P. A-4)

Los modelos económicos existentes por muchos, llevo a las organizaciones a tomar en cuenta solamente los aspectos de producción, con las características de un sistema cerrado predominante por los intereses organizacionales, quizás sea el momento de un cambio paradigmático con la llegada de los modelos socioeconómicos donde la responsabilidad ambiental sea tema de interés dentro del mundo empresarial.

Los esquemas educacionales concebidos en la profesión de los administradores, han estado arraigado con teorías de beneficio económico, esta formación no puede cambiar bruscamente, es un proceso de aprendizaje en donde la ética, la misión y visión de las organizaciones modifiquen el accionar diario de los administradores y trabajadores en general.

Los administradores deben formular planes para cumplir con el medio ambiente, identificando, registrando y evaluando los impactos ambientales, entendiendo por aspecto ambiental cualquier actividad, producto o servicio de una empresa que puedan interactuar con el medio ambiente, por ejemplo, descarga de aguas en el medio ambiente. Así mismo, impacto ambiental es cualquier cambio al medio ambiente, adverso o benéfico, total o parcial resultante de las actividades productivas de la organización. Los caminos están abiertos donde podemos observar requisitos Legales, tratados que deben contar con una difusión dentro de la empresa.

Así mismo los administradores deben establecer objetivos y metas Ambientales, metas globales para el comportamiento ambiental identificadas en la política ambiental, mediante un programa de gestión ambiental, donde se establezcan los programas dirigidos a la totalidad de los objetivos ambientales, así

Además, para lograr una mayor efectividad la planificación de la gestión ambiental debiera integrarse estrategias y políticas, mediante los planes estratégicos de la organización, como dice Koontz y Weihrich (2004):

Para ser efectivas, estrategias y políticas deben ponerse en práctica por medio de planes, tan minuciosos en sus detalles como lo exija la consideración de hasta los componentes más elementales de las operaciones, Así, las tácticas son los planes de acción para la ejecución de las estrategias. Estas deben apoyarse en tácticas efectivas. (p. 157)

La contabilidad ha tratado de dar respuestas al entorno socio económico, aplicando procedimientos propios en los aspectos financieros, dando la impresión de estar en presencia de una contabilidad incompleta, posiblemente por la facilidad de cálculos financieros y la dificultad de dar el valor adecuado a los problemas ambientales.

A la luz de los nacientes problemas ambientales, surge la necesidad de aportar nuevos elementos en el campo de las ciencias de la contabilidad, donde se hace necesario estudiar y analizar los procesos, valoración y control de los recursos naturales y del medio ambiente desde la perspectiva de la contabilidad, con el fin de contribuir a la construcción de diversos conceptos que amplíen su campo de acción.

El medio ambiente es considerado por los contadores como un bien externo al mercado que no posee un valor determinado, los mismo son tratados como externalidades, desligando su valor intrínseco, con los valores monetarios, siendo este el gran problema para los contadores. Por lo que se están tomando decisiones sobre datos históricos, Gray, Bebbington y otros (ob.cit.) establece:

Nuestra relación con las organizaciones ha sugerido que los contadores no están ampliamente comprometidos en la cambiante agenda ambiental. Más inquietante aún es en un muy extendido punto de vista de que el acercamiento convencional de los contadores está actuando como una mano siniestra frente a la innovación ambiental. La medición de utilidades convencional de corto plazo, la información presupuestal, las limitaciones presupuestales y la valoración de inversiones se encuentran profundamente en conflicto con las medidas más benignas ambientalmente – al menos en términos inmediatos (p. 13).

Ante esta problemática surge la interrogante: ¿Cómo los contadores pueden realizar su aporte en el desarrollo sustentable?, indudablemente se

debe mantener un control desde el punto de vista ambiental, definiendo el conjunto de planes, métodos, políticas procedimientos de verificación y valuación, que se adopten con el fin de asegurar que las actividades relacionadas con la contaminación ambiental, permita la preservación de los recursos naturales y del medio ambiente.

En consecuencia han surgido diversos enfoques de la contabilidad tales como el enfoque de World Resources Institute, el enfoque de la contabilidad como instrumento de gestión y el enfoque de las naciones unidas, este último es utilizado para la creación del sistema de contabilidad económica ambiental.

Los contadores en cuanto a su responsabilidad social deben replantear el sentido de la información de contabilidad y reivindicar el valor del uso de la misma en cuanto a satisfacer una necesidad social.

Por tanto el concepto de responsabilidad social se debe integrar a la profesión de la contabilidad y asumir que la información producida debe investirse de objetividad e imparcialidad, para permitirle a la sociedad saber en que grado las actividades de las industrias afectan o benefician a los grupos sociales de su medio externo circundante con el fin de establecer la concordancia existente entre las expectativas reales de la colectividad y las actuaciones de las industrias; rindiendo cuenta de las acciones desarrolladas en las empresas, lo cual se hace que el contador sea el eje informativo de tal información, tal como se asevera Gray, Bebbington y otros (ob.cit.: 12) “Los contadores requieren reconocer la responsabilidad que la contabilidad conlleva para la crisis ambiental y, reconociendo las habilidades y los atributos mediante los cuales los contadores enfrentan su trabajo, mirando formas creativas para mitigar la responsabilidad y ayudando a las organizaciones a desarrollar mayor sensibilidad ambiental”

No se debe dejar de hablar de control, con el que se procura ejercer vigilancia sobre la información contable y sobre las actividades realizadas por las industrias, función que debe realizar el contador público, bien sea en su función de auditor interno o auditor externo que reviste de un compromiso y responsabilidad social.

Para llevar a cabo estas labores se hacen imperativo que el contador público, se aparte de las barreras técnicas y adquirir una fundamentación teórica que le permita poseer capacidades suficientes para la evaluación del impacto ambiental.

Con el transcurrir del tiempo, los problemas ambientales están siendo discutidos en todas las profesiones, León, (ob.cit.) destaca:

El problema epistemológico sacude actualmente todas las ciencias y disciplinas. No se trata de que la ciencia ambiental esté incidiendo a una revolución del conocimiento, pero es obvio que lo que ella postula, al igual que otras ciencias de vanguardia, surge contra un cientificismo caduco y mistificado que ha sido incapaz de dar solución a los problemas del ambiente. Prueba de ello es que, mientras se pregona que la ciencia ha alcanzado su mayor desarrollo, la calidad de la vida humana y no humana se resiste y se encuentra en grave peligro. Quizá por todo esto la ciencia ambiental puede parecer una cosmología o metaciencia, base indispensable para el conocimiento científico (p. 35)

Ante esta situación la profesión de la contabilidad, no podría ser la excepción, donde se debe tomar una posición frente a este tema que le permita estudiarla desde su perspectiva, el recurso natural es una riqueza que difícilmente es cuantificable y por el momento se hace muy complejo realizar un sistema de inventario o una depreciación adecuada. Pero cuando hablamos de la recuperación de este y de cuantificar las pérdidas podemos

decir que estamos incursionando en el tema para convertirnos en un área necesaria e importante tanto para el ente como para los usuarios.

En el caso de Venezuela este tema es nuevo y aún encontramos muchas empresas que no saben que hacer con sus desperdicios, que a pesar de ser sancionadas por el uso inadecuado de sus residuos, todavía encontramos votándolos en los ríos, y en sus informes de contabilidad no encontramos, las debidas provisiones por el daño ecológico; este es un aspecto por el cual los contadores se deben preparar, pues nuestro país está lleno de recursos naturales que por el uso deficiente de ellos el balance arrojará resultados negativos que afectaran a toda la sociedad.

Ahora bien a partir de la revolución industrial hasta el umbral del nuevo milenio, las empresas han tenido un crecimiento sorprendente, han introducidos conceptos tales como competencia, productividad y calidad, sin embargo solamente a partir de hace pocos años es cuando se considera el medio ambiente como algo importante para la organización. Esta falta de consideración al medio ambiente ha dado como resultado que el ecosistema se vea amenazado por diversos factores, la tierra y el mar cada vez son menos productivos en la generación de alimentos a consecuencia de la contaminación acumulada durante años, esto aunado a un crecimiento poblacional han contribuido a una fuerte presión a que las empresas realmente piensen en un verdadero desarrollo sustentable.

Los industriales con una visión empresarial empiezan a tomar en cuenta al medio ambiente dentro de sus estrategias con el fin de obtener ventajas competitivas sobre aquellas empresas que siguen empecinadas en las viejas formas de hacer negocios.

Se hace necesario que las empresas tomen decisiones que beneficien a la sociedad y al medio ambiente, tomando en consideración que la misma se desenvuelve en un sistema abierto en donde la base de grupos de interesados se ha ampliado, en tiempos pasados lo fundamental eran los accionistas, clientes, empleados y proveedores, en los actuales momentos existen grupos ecologistas, organizaciones no gubernamentales y un sin fin de asociaciones que vigilan que la actividad de la empresa no afecte el medio ambiente, el bienestar de la comunidad, las empresas sustentable aceptan esta nueva relación y se benefician al tomarles en cuenta, tal como lo asevera Epstein (ob.cit.: 33) “Muchas compañías además están preocupadas sobre el problema de hacerse o no más sensibles ambientalmente, pues no serán capaces entonces de vender sus productos en países, incluyendo la mayoría de Europa, dado que varias iniciativas de la Comunidad Europea contiene requerimientos surgidos de la International Organization for Standardization (ISO).”

Pero deberíamos preguntarnos: ¿Cuándo una empresa es sustentable? Resulta difícil de definir este punto, sin embargo, las empresas que mas se han acercado a que su operación no contaminen y logran un desarrollo sustentable han llevado a cabo las 3 Rs de la administración ambiental tal como lo afirma Epstein (ob.cit.: 31) “Las tres Rs de la administración ambiental son:

- .- Reducir: general menos desechos.
- .- Reutilizar: Volver a usar lo que todavía mantiene utilidad.
- .- Reciclar: enviar a reciclaje lo que no se puede volver a usar.”

De acuerdo a lo planteado por Epstein podríamos inferir que reducir, se refiere al concepto de productividad de aprovechar al máximo los recursos, reduciendo desperdicios contaminantes o no y eliminando costos

innecesarios con la finalidad de fortalecer a la empresa en sus finanzas y poder invertir en prevención de contaminación, bajo este esquema existen empresas exitosa en su aplicación, el mismo autor (Ob. cit.), cita:

En 1986, la Dow Chemical desarrolló un programa de administración de desechos, Waste Reduction Always Pays (WRAP), para enfatizar su atención en la búsqueda continúa de manera par reducir los desechos. Este programa beneficia de manera significativa al ambiente y también ha llevado a ahorrar en costos de combustible, materias primas y control ambiental. Ha aumentado la productividad y mejorado la calidad del producto. (P. 31)

El término de reutilizar es la acción de volver a usar un producto, material o desecho que ya cumplió con el fin para el cual fue elaborado. Varias empresas lo están haciendo, vasta con mirar las empresas de artesanía que aprovechan los desechos en sus procesos para la fabricación de un producto final lo que le da a la naturaleza un mayor tiempo para recuperarse. Es posible lograr grandes cadenas de reutilización de desechos si existe la suficiente organización entre las distintas empresas.

Para el reciclaje es necesario volver a introducir el material de desecho dentro de del proceso productivo, es posible reciclar todos los materiales inorgánicos como el vidrio, papel, aluminio, cartón. En la mayoría de las industrias el volumen de desechos generados no permite crear una planta de reciclaje propia, por lo que la forma de contribuir es a través de la utilización de materia prima reciclada y mandando sus desechos a una planta recicladora. En el reciclaje existen empresas exitosas tal como lo asevera Epstein (ob.cit.: 40) "Bristol – Myers Squibb también ha sido líder en reciclaje y reducción de desechos. Este proceso de administración mejorada del ciclo de vida de productos ha reducido los impactos ambientales en muchas formas".

Aunque muchas empresas han vuelto su mirada a la actividad sustentable, todavía existen demasiadas que tratan de conseguir sus utilidades a cualquier precio, y el precio más alto es la contaminación ambiental y los males que esta ocasiona.

Muchos obstáculos se le presentan a las empresas en prevención de la contaminación que ocasionan, la mayoría cuenta con tecnología anticuada y su situación económica no le permite adquirir maquinarias nuevas con sistemas que eviten la contaminación ambiental.

Las grandes organizaciones se han dado cuenta que es mejor no contaminar que descontaminar, por lo que han desarrollado estrategias para evitar la contaminación, como una estructura Administrativa: hacia el cambio a una empresa sustentable, donde se centran a cambiar o reforzar los valores de la organización para lograr un compromiso con sus clientes o sociedad y el medio ambiente.

2.3.3.- La auditoría en el contexto ambiental.

Los procesos ambientales deben ser comprendidos y tratados conjuntamente con los aspectos administrativos, financieros y de control y es aquí donde los auditores deben aportar su conocimiento que permita evaluar los problemas existentes y dar posibles soluciones mediante la aplicación de normas y procedimientos integrales donde los problemas ambientales no sea ajenos en la ejecución de su trabajo, al respecto Atristain y Álvarez (ob.cit.) establece:

La preparación de cada auditoría involucra un número de actividades que incluye la selección del sitio a inspeccionar y del equipo de auditoría, el desarrollo del plan de auditoría que defina el alcance técnico, geográfico y el tiempo y obtenga la información histórica de la planta (por ejemplo, por medio de cuestionario) y el criterio usado en evaluar programas. (p. 126).

Los procedimientos de auditoría se derivan de un plan previo, el cual se logra mediante la evaluación de la organización en sus aspectos de control interno, este control está plenamente definido por El COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO), (2001); comité norteamericano incorpora en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial del control interno, proceso realizado por los gerentes, la administración y demás personal de una organización, diseñado para proporcionar seguridad razonable, con la finalidad de la obtención de los objetivos trazados, como son:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Los problemas administrativos se incrementan por falta de un sistema de control efectivo, ello debilita la confiabilidad de la información, por lo que no provee seguridad razonable en los procesos aplicados por la administración, no cumpliendo con los objetivos y el logro de las metas, al respecto la comisión del COSO señala:

Las actividades de control son políticas y procedimientos, son acciones de las personas para implementar la política, para ayudar a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas identificadas como necesarias para manejar los riesgos. Las actividades de control se pueden dividir en tres categorías, basadas en la naturaleza de los objetivos de la entidad con los cuales se relacionan: operaciones, información financiera, o cumplimiento. Si bien algunos controles se relacionan únicamente con un área, a menudo se sobreponen. Dependiendo de las circunstancias, una actividad particular de control puede ayudar a satisfacer los objetivos de la entidad en más de una de las tres categorías. Así los controles de operación también pueden ayudar a asegurar información financiera confiable, los controles de información financiera pueden servir para efectuar cumplimientos y así todos los demás.

La evaluación de los controles internos está plenamente establecido para los auditores en las normas establecidas por el Consejo sobre Normas de Auditoría (CNA), la que es responsable de emitir pronunciamientos de auditoría, conocidos como Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las NIA son las sucesoras de las normas sobre procedimientos de auditoría del Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Titulados (AICPA). La NIA 1 es una codificación de 54 declaraciones previas sobre procedimientos de auditoría que datan de 1939 hasta 1972, a partir de 1972 se han realizados nuevos pronunciamientos a medida que surge un problema.

Es así como a partir de 1972 existen pronunciamientos que de una u otra forma puede interpretarse como un acercamiento hacia los problemas ambientales, pronunciamientos tal como la Norma Internacional Auditoría No. 310 (NIA 310) “Conocimiento del Negocio”, en el párrafo 2 y 3 establece:

2. Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible al auditor identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría. Por ejemplo, dicho conocimiento es usado por el auditor al evaluar los riesgos inherentes y de control y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

3. El nivel de conocimiento del auditor para un trabajo incluiría un conocimiento general de la economía y la industria dentro de la que la entidad opera, y un conocimiento más particular de cómo opera la entidad. El nivel de conocimiento requerido por el auditor ordinariamente sería, sin embargo, menor que el poseído por la administración.

Así mismo en el párrafo No. 9 dice:

Un conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayuda al auditor para:

- Evaluar riesgos e identificar problemas.
- Planear y desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente.
- Evaluar evidencia de auditoría.
- Proporcionar mejor servicio al cliente.

Como se puede evidenciar, evaluar riesgo e identificar problemas está plenamente establecido en las Normas de Auditoría, en base a esto cabría preguntarnos, ¿Los problemas suscitados por las industrias al medio ambiente constituyen o no un riesgo de auditoría?

Así mismo la NIA 400 “Evaluación del Riesgo y Control Interno.” En el párrafo 2 establece:

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

De igual manera el 5 define el riesgo de control así:

Riesgo de control, es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

De ser importante en la auditoría la evaluación de riesgo, no menos importante es la consideración de leyes o Reglamentos tal como lo define la NIA 250 “Consideración de Leyes y Reglamentos en una auditoría de Estados Financieros.” Cuando establece en el párrafo 9, “Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos. La responsabilidad por la prevención y detección de incumplimiento descansa en la administración.”

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 9, siendo la administración responsable de asegurar el cumplimiento de las leyes, no es menos cierto que el auditor debe verificar que las mismas se cumplan.

Al mismo tiempo en el párrafo 12, establece:

Una auditoría está sujeta al inevitable riesgo de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas. Aún cuando la auditoría esté apropiadamente planeada y desempeñada de acuerdo con NIA. Este riesgo es más alto respecto de representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de incumplimiento con leyes y reglamentos debidos a factores como:

Hay muchas leyes y reglamentos, que se refieren principalmente a los aspectos de operación de la entidad, que típicamente no tienen efectos importantes sobre los estados financieros y no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno y por el uso de comprobaciones

Mucha de la evidencia obtenida por el auditor es de naturaleza persuasiva y no conclusiva.

El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación, falta deliberada de registro de transacciones.

De acuerdo a lo anterior y en consideración a las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, aunado al los problemas ambientales existentes a nivel Mundial, dio lugar a que El Comité Internacional de Practicas de Auditoría (IAPC) emitiera la Declaración Internacional de Practicas de Auditoría 1010 (DIPA 1010), en la que establece las consideraciones de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros y en el propósito de la declaración enuncia: “Los problemas ambientales se están volviendo de importancia para un creciente número de entidades y pueden, en ciertas circunstancias, tener un impacto importante sobre sus estados financieros.”

En la DIPA 1010, se define asuntos ambientales como:

- (a) Iniciativas para prevenir, abatir o remediar el daño al medio ambiente, o para manejar la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser requeridas por las leyes y reglamentos ambientales o por contrato, o pueden emprenderse voluntariamente);

- (b) consecuencias de violar las leyes y regulaciones ambientales;
- (c) consecuencias del daño ambiental hecho a otros o a los recursos naturales; y
- (d) consecuencias de responsabilidad impuesta por la ley (por ejemplo responsabilidad por daños causados por dueños anteriores).

Así mismo establece algunos asuntos ambientales que afectan los estados financieros como son:

La introducción de leyes y reglamentos ambientales puede implicar un deterioro en el valor de los activos y en consecuencia una necesidad de ajustar su valor en libros;

- La falta de cumplimiento de los requisitos legales concernientes a los problemas ambientales, tales como emisiones o al deshacerse de desperdicios o cambios a la legislación con efecto retroactivo, pueden requerir el registro de costos de reparación del daño, compensación o legales;
- Algunas entidades, por ejemplo, en las industrias extractivas (exploración o extracción de petróleo y gas), químicas o compañías de manejo de desperdicios pueden incurrir en responsabilidad ambiental, como un sub-producto directo de su negocio esencial;
- Las responsabilidades constructivas que se originan de una iniciativa voluntaria, por ejemplo, una entidad puede haber identificado contaminación de la tierra y, aun sin tener la obligación legal, puede haber decidido remediar la contaminación, por la preocupación por su reputación a largo plazo y su relación con la comunidad
- Una entidad puede necesitar revelar en las notas la existencia de un pasivo contingente, cuando el gasto relativo a asuntos ambientales no pueda estimarse razonablemente; y
- En situaciones extremas, el incumplimiento con ciertas leyes y regulaciones ambientales puede afectar la continuidad de una entidad como un negocio en marcha y consecuentemente puede afectar las revelaciones y la base de preparación de los estados financieros.

La existencia de un pronunciamiento tan importante a nivel mundial (DIPA 1010) pareciera que fuera el aporte más importante por parte de los auditores a evaluar los problemas ambientales y se evidencia según lo establecido en el párrafo 14 donde establece:

El apropiado nivel de conocimiento del auditor con respecto a los asuntos ambientales, apropiado para un trabajo particular es menor que el que ordinariamente posee la administración o los expertos ambientales. Sin embargo, el nivel de conocimiento del auditor necesita ser suficiente para darle capacidad de identificar y obtener una comprensión de los sucesos, transacciones, y prácticas relacionadas con asuntos ambientales que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros y sobre la auditoría (p. 2).

Este conocimiento por parte de los auditores de los problemas ambientales debe ser la sustentación lógica en su aporte a informar sobre la contaminación que sucedan o se puedan estar sucediendo dentro de las organizaciones.

Es importante resaltar lo establecido en la DIPA 1010 en el párrafo 12:

A la fecha de publicación de esta Declaración hay pocas normas de contabilidad autorizadas, ya sea Normas Internacionales de Contabilidad o normas nacionales, que se refieran explícitamente al reconocimiento, medición y revelación de las consecuencias que surgen de los asuntos ambientales en los estados financieros. Sin embargo, las normas de contabilidad existentes generalmente sí proporcionan consideraciones generales apropiadas que también aplican al reconocimiento, medición y revelación de asuntos ambientales en los estados financieros.

Sería importante pasearnos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), como por ejemplo la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, la cual en su párrafo 10 establece:

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

1.- Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

2.- Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” El suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o asumida por la entidad, de forma que a la empresa no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquélla que se deriva de:

- (a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- (b) la legislación, u
- (c) otra causa de tipo legal.

Una obligación asumida es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en las que:

- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades.

Así mismo el parágrafo 19 expresa:

Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la empresa salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la empresa tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento.

2.4.- Las políticas ambientales.

2.4.1.- Políticas ambientales nacionales

En Venezuela ha existido un marco jurídico fundamentado en la iniciativa del Estado como ente regulador de las políticas ambientales, sin embargo antes de la promulgación de la ley orgánica del ambiente las políticas ambientales estaban de forma sectorizada, atendiendo en forma separada los problemas de contaminación vinculados a la alteración y aprovechamiento de los recursos naturales, esto nos lleva a deducir que el auge ambientalista en Venezuela data de los años sesenta, debido al tratamiento dado en la promulgación de leyes antes de esta época.

Desde 1910 hasta 1991, la política ambiental se fundamentaba en la Constitución Nacional (1961), vigente para esa época bases fundamentales de las normativas de conducta a ser desarrollar por la industria y la sociedad, así como las normas de organización general de la estructura fundamental del Estado. Con relación al medio ambiente se tipificaban los

objetivos o principios generales que debe desarrollar el Estado; tal como se establecía en el artículo 106:

El Estado atenderá a la defensa y conservación de los recursos naturales de su territorio y que la explotación de los mismos estará dirigida primordialmente al beneficio colectivo de los venezolanos, entendiendo por territorio, no sólo el continental, sino también el espacio aéreo, el mar territorial, la zona marítima, la zona marítima contigua y la plataforma continental. (p. 42).

Con la finalidad de dar cumplimiento a lo consagrado en el artículo 106 de la Constitución Nacional de 1961, y en particular la referente a la defensa y conservación de los recursos naturales, se sancionó la ley Forestal de Suelos y de Aguas (1965), que derogó a la ley Forestal de Suelos y Aguas de 1955, y la ley de Protección a la Fauna Silvestre, que derogó la ley de Caza de 1944. Estas dos leyes establecen los principios generales, las instituciones protectoras de los recursos naturales y los controles administrativos sobre la actividad de los particulares en esos renglones, así como las sanciones administrativas a las violaciones de las disposiciones proteccionistas.

La ley Forestal de Suelos y de Aguas tiene por objeto la conservación, el fomento y el aprovechamiento de los recursos naturales que en ella se determinan y los productos que de ellos se deriven. La ley de Protección a la fauna silvestre, rige la protección y el aprovechamiento racional de la Fauna Silvestre y de sus productos, y el ejercicio de la caza; excluyendo los animales domésticos, los animales que nacen y se crían ordinariamente bajo el cuidado de animales domésticos, los animales que nacen y se crían ordinariamente bajo el cuidado del hombre, y los animales acuáticos con respiración branquial, estos últimos protegidos por la ley de Pesca de 1944.

Así mismo y de acuerdo al artículo 106 de la Constitución Nacional vigente a esa fecha y que refiere que la explotación de los recursos debe ser dirigida al beneficio colectivo de los venezolanos, encontró su mejor expresión en la ley de Reforma Agraria (1960), cuyo objetivo no es sólo la transformación de la estructura agraria del país y la incorporación de su población rural al desarrollo económico, social y político de la nación, sino también la conservación y el fomento de los recursos naturales renovables mediante la utilización de los parceleros y otros empresarios agrícolas.

Con la promulgación de la ley orgánica del Ambiente se establecieron los principios rectores para la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente en beneficio de la calidad de vida y se crearon los órganos de la administración ambiental, entre ellas la Oficina Nacional del Ambiente, cuyas atribuciones han sido absorbidas por el Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables creado de acuerdo con lo expresado en el artículo 2 de la ley orgánica de Administración Central (G.O. Nro. 1.932 del 26/12/76). Estableciendo entre sus atribuciones realizar las actividades del Ejecutivo Nacional para el fomento de la calidad de vida, del ambiente y de los recursos naturales renovables; la elaboración y ejecución de los programas de conservación, defensa, mejoramiento, regulación, aprovechamiento y uso de las aguas, bosques, tierra y suelos, flora y fauna silvestre, parques nacionales..." (Artículo 36 de la ley orgánica de Administración Central).

Es importante resaltar que la Ley Orgánica del Ambiente (1976), en su artículo 20 considera actividades susceptibles de degradar el ambiente: las que directa o indirectamente contaminen o deterioren el aire, el agua, o los fondos marinos, las alteraciones nocivas de topografía, las que propenden a la acumulación de residuos, basura y desperdicios.

Tanto la promulgación de la ley orgánica del Ambiente (1976) como de la ley orgánica de Administración Central (1976), fueron acciones decisivas del Estado venezolano, para la posterior estructuración de un marco jurídico conforme al nuevo estilo de desarrollo que adoptaría el país.

Dentro de las leyes marco es importante mencionar la Ley orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) (1981), donde se crea el instrumento legal que permite establecer los procedimientos administrativos y de aplicación de los mismos. En esta ley se establecen las tareas de la administración ambiental y que corresponden a las actividades propias de la administración de gestión, tales como las autorizaciones para la ocupación del territorio o la vigilancia y el control de las acciones degradantes del ambiente; acciones que son promovidas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, con fines de diversa índole.

Las acciones que realizan las personas y las industrias que afectan gravemente el medio ambiente que componen los recursos naturales como el aire, el agua, el suelo, la fauna, la flora, los minerales y los hidrocarburos están tipificadas en nuestra legislación. Significa que están descritas en las leyes como prohibidas y su violación trae como consecuencia sanciones civiles y penales.

Las sanciones civiles están descritas en las leyes que establecen las acciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente prohibiendo aquellas que puedan causar un daño. Las sanciones penales están descritas en la Ley Penal del Ambiente, que tiene por objeto tipificar como delitos los hechos que violen las disposiciones establecidas como prohibidas en las leyes.

La nueva Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela promulgada en 1999, se encuentra entre las más avanzadas de América Latina en materia ambiental, promoviendo el principio de sostenibilidad como modelo de desarrollo y promoviendo sólidos derechos ambientales para los ciudadanos a los efectos en su Capítulo IX De los Derechos Ambientales Artículo 127 establece:

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, genética, 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. (p. 102).

Así mismo en su **Artículo 128**, establece:

El Estado desarrollará una política de ordenación del territorio atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas, políticas, de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable, que incluya la información, consulta y participación ciudadana. Una ley orgánica desarrollará los principios y criterios para este ordenamiento. (p. 103)

De igual manera en su **Artículo 129, tipifica:**

Todas las actividades susceptibles de generar daños a los ecosistemas deben ser previamente acompañadas de estudios de impacto ambiental y socio cultural. 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 involucren los recursos naturales, se considerará incluida aun cuando no estuviera 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 resultara alterado, en los términos que fije la ley. (p. 104)

En términos generales los artículos antes citados dan una dialéctica ambientalista, sin embargo, el marco legal establecido en la Ley Orgánica del ambiente (1976) es controlador, restrictivo, prohibitivo, aunado a las tendencias actuales y probables en la política macroeconómica del país, las que se caracterizan por la diversificación de la base de sus exportaciones, hacen temer un retroceso en los logros alcanzados por esta la constitución, tal como se evidencia en el artículo 302 de la Constitución donde establece:

El Estado se reserva, mediante la ley orgánica respectiva, y por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico. El Estado promoverá la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables, con el fin de asimilar, crear e innovar tecnologías, generar empleo y crecimiento económico, y crear riqueza y bienestar para el pueblo. (p. 253)

De ser así ¿Cuál será el daño ecológico que puede ocasionar la explotación de los recursos naturales no renovables?, estaríamos en presencia de un paradigma en el que lo importante es crear empleo y crecimiento económico, crear riqueza y bienestar para el pueblo, sin tomar en consideración la conservación de estos recursos para el bienestar de las futuras generaciones y que ameritan un cambio de pensamiento ante las actitudes destructivas del medio ambiente provengan de donde provengan tal como lo asevera Folch (ob.cit.: 44) cuando expresa: “Hay que cambiar porque lo legal se está volviendo ilegítimo. Y hay que cambiar a partir de lo que hay, porque es así como funcionan los mecanismos evolutivos, que no inventan nada, pero lo modifican.”

Así mismo es importante el conocimiento de Ley de Diversidad Biológica, decretada en Caracas a los veinticuatro días del mes de mayo del año dos mil. Año 190° de la Independencia y 140° de la federación, es importante destacar que esta Ley tiene por objeto establecer los principios rectores para la conservación de la Diversidad Biológica, la que en el Art. 4 establece:

- A los efectos de esta Ley, la conservación de la Diversidad biológica comprenderá fundamentalmente:
1. La conservación y la regulación del manejo, *in situ* y *ex situ*, de la diversidad biológica.
 2. La regulación del acceso y la utilización de los recursos biológicos y genéticos para el manejo sustentable.

3. La compatibilización entre las actividades económicas y el ambiente.
 4. La investigación sobre la valoración económica de la diversidad biológica.
 5. Regulación de la transferencia y aplicación de la biotecnología que tengan un impacto sobre el manejo y uso sustentable de la Diversidad Biológica.
 6. El establecimiento de medidas de bioseguridad para proteger la Diversidad Biológica, en especial lo relativo a las especies transgénicas.
 7. El establecimiento de lineamientos éticos en la utilización de la Diversidad Biológica.
 8. La promoción de la investigación y la capacitación de los recursos humanos, para un adecuado conocimiento de la Diversidad Biológica.
 9. La promoción de educación ambiental y la divulgación para incentivar la participación ciudadana con relación a la conservación y uso sustentable de la Diversidad Biológica.
 10. El reconocimiento y la preservación del conocimiento que sobre la Diversidad Biológica y sus usos tienen las comunidades locales.
 11. La participación justa y equitativa en los beneficios que se deriven del aprovechamiento de la Diversidad Biológica.
- (p. 101)

En Venezuela podemos observar la diversidad de leyes existentes y clasificadas de acuerdo a información del Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales estas leyes se clasifican en Leyes Aprobatorias, Leyes Orgánicas y Leyes ordinarias tal como se muestran a continuación entre otras:

Leyes Aprobatorias	Breve Descripción
Ley Aprobatoria de la Constitución de la Unión Internacional para la Protección de la Naturaleza	Se entiende por "Protección de la Naturaleza", la salvaguarda del conjunto del mundo vivo, medio natural del hombre. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 24.654 del 25 de Enero de 1.955.
Ley Aprobatoria de la "Convención Internacional para impedir la Contaminación de las Aguas del Mar por los Hidrocarburos, 1.954"	Mediante este instrumento, se aprueba en todas sus partes, para que tenga efectos internacionales en cuanto a Venezuela se refiere, la "Convención Internacional para impedir la contaminación de las Aguas del Mar por los Hidrocarburos, aprobada en Londres, el 12 de Mayo de 1.954. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No.883 Extraordinario del 21 de Octubre de 1.963. (Véase Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 884 Extraordinario del 11 de Noviembre de 1.963 donde se reimprime por error de copia). (Véase Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 2.314 Extraordinario del 26 de Septiembre de 1.978, donde se dicta la Ley Aprobatoria de las Enmiendas a esta Convención). (Véase G.O. No. 37.323 de fecha 13-11-01, por la cual se promulga el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos).
Ley Aprobatoria de la Convención Internacional de Protección Fitosanitaria, 1.951.	Mediante este instrumento se aprueba en todas sus partes, para que tenga efectos internacionales en cuanto a Venezuela se refiere, tiene por objeto, entre otros, actuar eficaz y conjuntamente para prevenir la introducción y la difusión de plagas y enfermedades de plantas y productos vegetales y de promover las medidas para combatirlas. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 27.929 del 05 de Enero de 1.966.
Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de Venezuela y la UNESCO, relativa al Centro Internacional de Ecología Tropical	Tendrá como funciones entre otras, promover las actividades de investigación y docencia, especialmente de post-grado, en Ecología en la Región Tropical; ofrecer facilidades para la investigación y la enseñanza de la ecología tropical. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 31.189 del 07 de Marzo de 1977.
Ley Aprobatoria del Protocolo Modificadorio del Acuerdo de Cartagena denominado Protocolo de Quito	Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 33.958 del 04 de Mayo de 1.988.
Ley Aprobatoria del Convenio sobre la Diversidad Biológica	Tiene por objeto la conservación de la Diversidad Biológica, la utilización sostenible de sus componentes y la participación justa y equitativa en los beneficios que se deriven de la utilización de los recursos genéticos. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.780 Extraordinario del 12 de Septiembre de 1.994.

Fuente: Ministerio del Ambiente y los Recursos Naturales Renovables (2004) Adaptado por el Autor.

Leyes Orgánicas	Breve Descripción
Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos.	Se reserva al Estado, por razones de conveniencia nacional, todo lo relativo a la exploración del territorio nacional en busca de petróleo, asfalto y demás hidrocarburos. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 1.769 del 29 de Agosto de 1.975.). (Véase G.O. No. 37.323 de fecha 13-11-01, por la cual se promulga el Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos).
Ley Orgánica del Ambiente	Tiene por objeto establecer dentro de la política del desarrollo integral de la Nación, los principios rectores para la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente en beneficio de la calidad de la vida. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 31.004 del 16 de Junio de 1976.
Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente del Trabajo	Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 3.850 Extraordinario del 18 de Julio de 1986.
Ley Orgánica de Ordenación Urbanística.	Tiene por objeto la ordenación del desarrollo urbanístico en todo el Territorio Nacional. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 33.868 del 16 de Diciembre de 1.987. (Véase Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.175 Extraordinario del 30-03-95, Decreto No. 833 del 29-03-90, por el cual se dicta el Reglamento de la misma).

Fuente: Ministerio del Ambiente y los Recursos Naturales Renovables (2004) Adaptado por el Autor.

Leyes Ordinarias	Breve Descripción
Ley de Reforma Parcial del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de los Espacios Acuáticos e Insulares.	Tiene por objeto regular el ejercicio de la soberanía, jurisdicción y control sobre los espacios acuáticos e insulares de la República Bolivariana de Venezuela, conforme al Derecho Interno e Internacional. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.596 del 20 de Diciembre de 2002.
Ley sobre Defensas Sanitarias, Vegetal y Animal	Las Defensas Sanitarias, Vegetal y Animal, comprenden cuanto se relaciona con el estudio, prevención y combate de las enfermedades, plagas y demás agentes morbosos perjudiciales a los animales y vegetales y a sus respectivos productos. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 20.566 del 15 de Agosto de 1.941.
Ley Forestal de suelos y aguas	Rige la conservación, fomento y aprovechamiento de los recursos naturales. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 997 Extraordinario del 08 de Enero de 1.966. (Véase Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 1.004 Extraordinario del 26 de Enero de 1.966, donde se reimprime por error en el original).
Ley Sobre Normas Técnicas y Control de Calidad	Rige la Normalización técnica, el control de calidad y la certificación de conformidad con normas para los productos y servicios. Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 2.529 Extraordinario del 31 de Diciembre de 1.979.
Ley Penal del ambiente	Tiene por objeto tipificar como delitos, aquellos hechos que violen las disposiciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente y establece las sanciones penales correspondientes Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 4.358 Extraordinario del 03 de Enero de 1.992.
Ley de la Diversidad Biológica	Tiene por objeto establecer los principios rectores para la conservación de la diversidad biológica. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.468 Extraordinario del 24 de Mayo del 2000.
Ley No. 55. Ley sobre Sustancias, Materiales y Desechos Peligrosos	Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.554 Extraordinario del 13 de Noviembre de 2001.
Ley de Reforma Parcial del Decreto No. 1.524 con Fuerza de Ley de Pesca y Acuicultura.	Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.726 de fecha 07-07-2003.

Fuente: Ministerio del Ambiente y los Recursos Naturales Renovables (2004) Adaptado por el Autor.

2.4.2.- Políticas ambientales internacionales

En los actuales momentos sectores de la sociedad tienden a reconocer la imperiosa necesidad de un aprovechamiento adecuado de los recursos naturales y de una u otra forma tratar de prevenir la contaminación, disminuyendo los impactos ambientales. Para la prevención de la contaminación, las empresas han adoptado normas con la finalidad de proteger el medio ambiente, asimismo, se admite que los gobiernos, las industrias y los consumidores deben tomar acciones rápidas y efectivas de protección ambiental. Concurrentemente, ya se ha hecho evidente que muchos de los grandes problemas sociales y los ambientales están muy estrechamente vinculados.

Todo conocemos y aceptamos que el desarrollo y la producción industrial de ciertos bienes son esenciales para satisfacer las necesidades de los seres humanos y mejorar su calidad de vida, pero este crecimiento ha traído consecuencias de impactos considerables al eco sistema.

Ahora bien ¿como lograr realmente una protección ambiental?, indudablemente que la solución está en que las organizaciones o empresas apliquen patrones o estándares ambientales aceptados a nivel internacional, y que en la practica están sustentados en las Normas de Gestión Ambiental de la Serie ISO 14000, destinadas a facilitar una metodología apropiada para implementar convenientemente un Sistema de Gestión Ambiental (SGA), parte del sistema de gestión global de la organización, incluye la organización, planificación, responsabilidades, prácticas y procedimientos con miras a una política ambiental.

La Organización Internacional de Normalización, ISO, fue creada luego de la segunda guerra mundial (1946), dado que esta Organización tendría abreviatura diferente en lenguas diferentes ("IOS" en inglés, "OIN" en francés), se decidió usar una palabra sacada del Griego isos (igual), siendo el organismo encargado de promover el desarrollo de normas internacionales de fabricación, comercio y comunicación para todas las ramas industriales a excepción de la eléctrica y la electrónica. Su función principal es la de buscar la estandarización de normas de productos y seguridad para las empresas u organizaciones a nivel internacional.

La ISO es una red de los institutos de normas nacionales de 146 países, sobre la base de un miembro por cada país, con una Secretaría Central en Ginebra, Suiza, que coordina el sistema. La Organización Internacional de Normalización (ISO), con base en Ginebra, Suiza, está compuesta por delegaciones gubernamentales y no gubernamentales subdivididos en una serie de subcomités encargados de desarrollar las guías que contribuirán al mejoramiento ambiental.

Es así como en la década de los 90, y tomando en consideración los problemas ambientales, varios países toman conciencia sobre la problemática ambiental y empiezan a establecer normativas para tratar de solucionar el problema, pero las mismas diferían de un país a otro con el agravante de no existir una normativa de aplicación a nivel mundial, asíéndose necesarios poseer indicadores que permitiera aunar esfuerzos en forma conjunta.

Dada esta problemática, la Organización Internacional para la Estandarización (ISO) en su participación en la Cumbre para la Tierra, organizada por la Conferencia sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo en junio de 1992 en Río de Janeiro –Brasil, asume la responsabilidad de elaborar normas ambientales internacionales.

Con la formación de un comité técnico compuesto 58 miembros, se desarrollan las normas y en 1996 se publican la serie de estándares ISO 14000, revolucionando los campos empresariales, legales y técnicos, bajo un lenguaje común para la gestión ambiental, estableciendo de certificación de sistemas de gestión ambiental.

La norma ISO 14.000, no es una sola norma, sino que forma parte de una familia de normas que se refieren a la gestión ambiental aplicada a la empresa, cuyo objetivo consiste en la estandarización de formas de producir y prestar de servicios que protejan al medio ambiente, aumentando la calidad del producto y como consecuencia la competitividad del mismo ante la demanda de productos cuyos componentes y procesos de elaboración sean realizados en un contexto donde se respete al ambiente.

Estas forman parte además de la serie ISO (International Standart Organization) de donde provienen las conocidas ISO 9.000 e ISO 9.001, referidas estas últimas a la calidad total dentro de la empresa.

Las Normas ISO 14000 se basan en la norma inglesa BS7750, que fue publicada oficialmente por la British Standards Institution previa a la reunión mundial de la ONU sobre el Medio Ambiente (ECO 92).

La edición final de la norma BS-7750 se publicó en 1994 y sirve de guía para la evaluación del impacto ambiental. La norma internacional ISO 14000 fue aprobada en septiembre de 1996 y la adopción de la norma a rango europeo se dio en marzo de 1997. La versión oficial en idioma español de la norma internacional fue publicada en mayo de 1997.

La organización Internacional para la Estandarización (ISO), es un organismo con sede en Ginebra, que nace luego de la segunda guerra mundial y constituida por más de 100 agrupaciones o países miembros. Su función principal es la de buscar la estandarización de normas de productos y seguridad para las empresas u organizaciones a nivel internacional.

De la serie ISO 14.000 es importante destacar la ISO 14.010 que comprende los principios generales de Auditoría Ambiental, mientras que la ISO 14.0011 trata de sus procedimientos y la ISO 14.012 se ocupa de los criterios de calificación de los auditores.

En análisis de las normas ISO 14000, no fijan metas ambientales para la prevención de la contaminación, ni tampoco se involucran en el desempeño ambiental a nivel mundial, solamente establecen herramientas y sistemas enfocados a los procesos de producción al interior de una empresa u organización, y de los efectos que de estos deriven al medio ambiente.

Estas normas son acuerdos documentados que contienen especificaciones técnicas u otros criterios precisos para su utilización como reglas, pautas, definiciones o características que aseguran que los materiales, productos, procesos o servicios sean aptos para los fines para los cuales hayan sido diseñados o concebidos.

El Instituto Colombiano de Normas técnicas y certificación (2005) establece:

“Quizás la norma más conocida de esta serie de normas es la ISO 14001, debido a su posibilidad de certificación. La inminente publicación de una nueva versión genera expectativas en la comunidad de usuarios de la norma. Frente a esta nueva versión vale la pena resaltar que la actualización de la norma se limitó únicamente a clarificar algunos aspectos y a mejorar su compatibilidad con la ISO 9001:2000; por lo tanto, no pretende incluir ningún nuevo requisito. A continuación se resumen las principales modificaciones de la norma con respecto a la versión anterior.

1.- Especifica que la conformidad con la norma puede realizarse mediante auto evaluaciones, confirmación por partes interesadas en la organización (por ejemplo, clientes) y por confirmación o certificación de una parte independiente.

2.- Incluye nuevas definiciones, tales como: auditor, acción preventiva y acción correctiva, no conformidad, documento procedimiento y registro.

3.- Precisa algunas de las definiciones ya existentes, especialmente las de mejora continua, impacto ambiental, sistema de gestión ambiental, objetivo ambiental, desempeño ambiental, política ambiental, meta ambiental, auditoría interna y prevención de la contaminación.

5.- Exige de forma explícita que la organización debe determinar cómo cumplirá con los requisitos de la norma.

6.- Fortalece y enfatiza el enfoque de mejora continua para el Sistema de gestión ambiental (SGA).

7.- Establece la necesidad de definir y documentar el alcance del SGA.

8.- Precisa que la legislación que debe tenerse en el marco del SGA no está limitada a la parte puramente ambiental sino que involucra, además, toda aquella otra que pueda ser aplicable al sistema

9.- Da el mismo nivel de tratamiento a los requisitos legales y a los otros que la organización suscribe.

10.- Precisa que el personal de la organización incluye a todos aquellos que también trabajan en su nombre (por ejemplo contratistas).

11.- Enfatiza en la necesidad de tener en cuenta los requisitos legales y los demás que la organización suscriba en el establecimiento, implementación y mantenimiento del SGA.

12.- Hace explícita la necesidad de determinar la manera en que los requisitos legales y otros que ésta suscriba son aplicables en la organización.

13.- En el tema de comunicación precisa que cuando la organización decida comunicar externamente la información acerca de sus aspectos ambientales, debe establecer e implementar métodos para realizar dicha comunicación externa.” (p.1)

Hasta el momento la serie ISO 14000 están clasificadas en seis vertientes como son:

1.- Sistema de Gestión Ambiental:

2.- Auditorias Ambientales:

3.- Evaluación del desempeño ambiental

4.- Análisis del ciclo de vida (ACV):

5.- Etiquetas ambientales:

6.- Términos y definiciones:

Sistema de Gestión Ambiental:

La norma de sistemas de gestión ambiental establece procedimiento con el cuál una organización puede controlar un aspecto específico de sus actividades, definir y documentar con claridad las operaciones de una

organización e identificar las responsabilidades por cada aspecto de los procesos productivos, y al asegurar que las experiencias también sean documentadas, con el fin de garantizar un aprendizaje institucional, los sistemas de gestión permitieran a quienes toman decisiones retomar el control de sus organizaciones y el logro de objetivos corporativos específicos.

Si bien existen muchas normas internacionales aplicables a los procesos productivos, existen sólo dos normas internacionales realmente aplicables a los sistemas de gestión. Las dos normas internacionales vigentes ayudan a una organización a manejar y controlar con eficacia los aspectos de sus operaciones que atañen a la calidad de producto (ISO 9001) y los impactos ambientales (ISO). Dentro de la serie ISO referidas a Sistema de Gestión Ambiental tenemos:

ISO 14001 Especificaciones y directivas para su uso.

ISO 14004 Directivas generales sobre principios, sistemas y técnica de apoyo.

Auditorias Ambientales:

Las auditorias son un elemento clave del Sistema de Gestión Ambiental, ya que suministran información para la retroalimentación y revisión de su efectividad. Son desarrolladas cubriendo todas las áreas y con énfasis en aquellas asociadas a los impactos ambientales, de manera de verificar que el sistema planeado ha sido bien implementado y mantenido, efectivizando el logro de los objetivos, según la Norma ISO 14004 la frecuencia con que una auditoría debe ser realizada se basa en la naturaleza de los aspectos e impactos y de los resultados previos de auditorias anteriores. Dentro de la serie ISO referida a auditorias ambientales tenemos:

ISO 14010 Principios generales.

ISO 14011 Procedimientos de auditorías, Auditorías de Sistemas de Gestión Ambiental.

ISO 14012 Criterios para certificación de auditores

Evaluación del desempeño ambiental:

Para evaluar el desempeño ambiental se toma en cuenta el grado de cumplimiento de las organizaciones. Estos objetivos y compromisos pueden ser de carácter amplio, directrices cualitativas específicas, metas cuantitativas precisas o acuerdos relativos a la adopción de medidas diversas. Para situar la evaluación del desempeño ambiental en su contexto, se consideran además los registros históricos ambientales, la situación actual del medio ambiente, la dotación física de recursos naturales, su situación económica y sus tendencias demográficas. Dentro de las Normas ISO tenemos:

ISO 14031 Lineamientos.

ISO 14032 Ejemplos de Evaluación de Desempeño Ambiental

Análisis del ciclo de vida (ACV):

El concepto de Análisis del ciclo de vida de productos, es también conocido como EVALUACION DEL CICLO DE VIDA (ECV) o más

comúnmente en la bibliografía internacional como LIFE CYCLE ASSESSMENT (LCA).

Esta metodología tiene sus orígenes en la década del sesenta, cuando fue el único modo eficaz de analizar el tema de la energía en los sistemas industriales desde el punto de vista ambiental, era el de examinar todos los procesos seguidos por la materia prima durante todo el proceso productivo, poniéndose en práctica en los años 90. Entre las más valiosas contribuciones se puede mencionar el código de prácticas para LCA publicado por la SETAC en 1993, la Guía Nórdica para LCA en 1995 (Publicada por el Nordic Council of Ministers) y se llega a 1997 con el proceso de estandarización del procedimiento y el método de LCA elaborado por ISO (International Organization for Standardization), dentro de las que tenemos:

ISO 14040 Principios y marco general.

ISO 14041 Definición del objetivo y ámbito y análisis del inventario.

ISO 14042 Evaluación del impacto del Ciclo de vida.

ISO 14043 Interpretación del ciclo de vida.

ISO 14047 Ejemplos de la aplicación de iso14042.

ISO 14048 Formato de documentación de datos del análisis.

ISO 14060 Guía para la inclusión de aspectos ambientales en los estándares de productos

Etiquetas ambientales:

Para el consumidor resulta realmente difícil medir el impacto real sobre el medio ambiente del producto que compra. Las etiquetas medioambientales deberían, en principio, ayudarle a obtener esta información y poder así ejercer su opción de compra teniendo en cuenta también los criterios medioambientales. Las normas ISO referidas al tema son:

ISO 14020 Principios generales.

ISO 14021 Etiquetado Tipo II.

ISO 14024 Etiquetado Tipo I.

ISO 14025 Etiquetado Tipo III.

Términos y definiciones:

ISO 14050 Vocabulario

La norma presenta conceptos y definiciones usadas en la serie de normas ISO 14000 y en conceptos relacionados a la gestión ambiental. Afirma que la comunicación es importante en la implementación y operación de los sistemas de gestión ambiental. Esta comunicación será más efectiva si hay un entendimiento común de los términos usados. Muchos términos ambientales y definiciones son el resultado de conceptos recientemente desarrollados. La evolución gradual de esos conceptos ambientales significa

inevitablemente que la terminología continuará en desarrollo. El propósito de este documento es conducir al entendimiento de los términos usados en las normas publicadas en la serie ISO 14000.

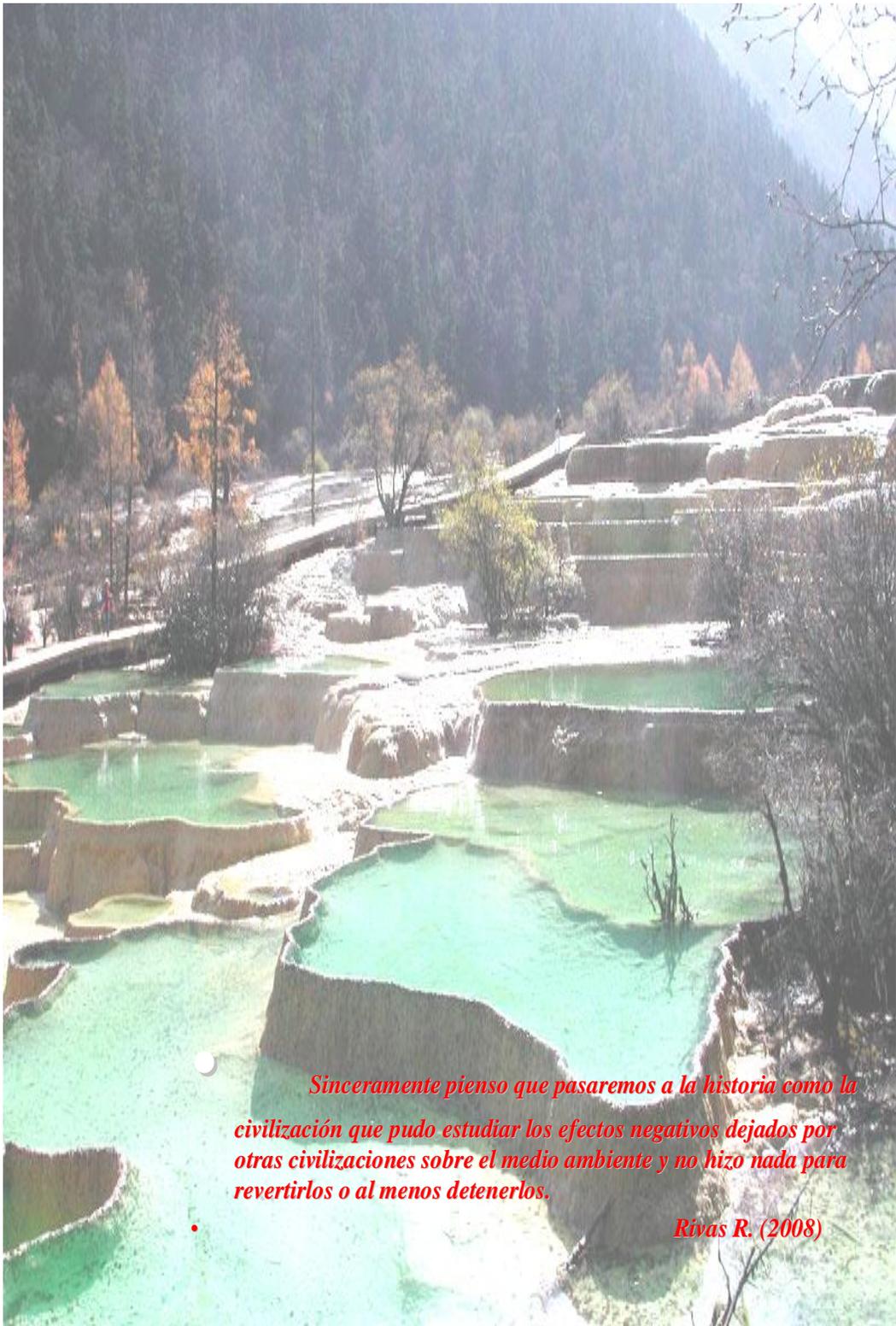
Como se puede observar, los objetivos de las normas ISO en el tratamiento de los problemas ambientales, se pueden resumir en:

- 1.- Promover el mismo tratamiento de la administración ambiental y de la administración de calidad.
- 2.- Reforzar la habilidad de las organizaciones para alcanzar y medir las mejoras de su comportamiento ambiental.
- 3.- Facilitar el intercambio, removiendo las barreras comerciales.

Toda estas teoría, permiten sustentar el presente trabajo de investigación doctoral donde se relacionan y determinan la generación de conocimiento, donde la relación teórica del discurso de los diferentes autores, así como las leyes y normas configuran el pensamiento y la sustentación para la integración de las normas y procedimientos de auditoria en el contexto ambiental, así se vislumbrar los cambios o rupturas a partir de la confrontación de teoría, leyes y normativas, para lograr el constructo teórico todo ello dentro del contexto en estudio.

CAPITULO III

EL CAMINO DE LA INVESTIGACION.



Sinceramente pienso que pasaremos a la historia como la civilización que pudo estudiar los efectos negativos dejados por otras civilizaciones sobre el medio ambiente y no hizo nada para revertirlos o al menos detenerlos.

Rivas R. (2008)

CAPITULO III

EL CAMINO DE LA INVESTIGACION.

3. Consideraciones Generales

En el presente capítulo se dedica a precisar a las bases metodológicas, fundamentadas en las bases teóricas de la investigación. El soporte teórico de la presente investigación se encuentra en la perspectiva etnográfica, con características aplicadas a la entrevista, así mismo esta orientada bajo un esquema de orden cualitativo, utilizando un modelo analítico, interpretativo y descriptivo.

3.1 Estrategia Metodológica.

De acuerdo a la situación objeto de estudio planteada y a los objetivos formulados, no se pretende fundamentar los hallazgos mediante la reducción de variables en función de magnitud, extensión o cantidad determinada, pues la intención no son resultados medibles, sino más bien cualidades.

El proceso de integración de las normas de auditoría y sus procedimientos en el contexto del medio ambiente, implica el estudio de las normas internacionales de auditoría y poder integrarlas con las normativas y leyes medioambientales existentes tanto a nivel nacional como internacional. Además, del contexto de la problematización se infiere que se pretende determinar los aspectos para estructurar una propuesta que permita evaluar las organizaciones y su entorno ambiental, la existencia, vigencia o viabilidad de dicho proceso de integración, por lo cual deben señalarse o establecerse los aspectos que determinan como las normas de auditoría dan respuesta a

los problemas que se suceden en el medio ambiente, el cual en apariencia se viene sucediendo en términos diacrónicos.

La metodología a seguir de acuerdo a la problematización, se orienta al análisis del conocimiento de los hechos que se dan a partir de la construcción del sujeto de estudio, este análisis es posible por medio de los métodos cuantitativos y los métodos cualitativos, en consecuencia, vistas estas características y la problematización de la investigación, la misma es de orden cualitativo, en la cual Cerda (1991: 47), establece: “la cualidad se revela por medio de las propiedades de ese fenómeno”, desde el punto de vista de Rusque (1999:13): “Las investigaciones cualitativas poseen una cualidad intrínseca, que es su flexibilidad, la cual permite proponer un diseño de investigación susceptible de adaptarse o modificarse.”

De acuerdo a los postulados de Rusque la presente investigación se adaptó y se modificó de acuerdo a las características de la problemática existente sobre la contextualización del medio ambiente.

La característica fundamental de la investigación cualitativa es ver los acontecimientos, acciones, normas y valores, desde la perspectiva de la gente que está siendo estudiada. Sustentada en las tendencias subjetivistas, que pretenden una comprensión del fenómeno social, concediendo a lo subjetivo la principal fuente de los datos; antes que generar leyes universales, buscan la descripción y comprensión de escenarios particulares. El mundo social depende de los sujetos y son ellos quienes los construyen y lo vivencian; por lo tanto, para conocerlo no es suficiente generar explicaciones objetivas sobre él, no es posible considerar que el mundo social este regido por leyes universales, puesto que las realidades constituyen para los sujetos y grupos una realidad diferente. En este sentido,

una realidad social no puede cuadrarse en un plano cartesiano y tabla porcentual, puesto que la sociedad es dinámica de significantes, plena de significados que constituyen dicha realidad.

La investigación cualitativa es mucho más que solo procesar lo que en la vida social es vista como una serie de acontecimientos y se hace más énfasis en los procesos. Todo esto nos permite considerar que la investigación cualitativa favorece a una estrategia de investigación relativamente abierta y no estructurada, más que a otra en la cual el investigador decide por adelantado lo que va a investigar y cómo lo va a hacer.

Desde la perspectiva de las características de los contenidos presentes en los objetivos e interrogantes, la investigación es básicamente de tipo descriptiva, porque permite seleccionar las características fundamentales del objeto de estudio y la descripción detallada de las singularidades dentro del marco conceptual de referencia, estando referida en la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente. Bisquerra (1998) establece lo siguiente:

La investigación descriptiva se limita a observar y describir los fenómenos. Se incluyen dentro de la investigación descriptiva a los estudios de desarrollo, estudios de casos, encuestas, estudios correlacionales, estudios de seguimientos, análisis de tendencia, series temporales, estudios etnográficos, investigación histórica, etc. (p. 65)

Siguiendo los postulados de Bisquerra en la presente investigación se presentará una construcción teórica descriptiva por parte del investigador en

forma crítica con la finalidad de promover una integración de las fundamentaciones teóricas, postulados, leyes y normativas existentes en el campo medio ambiental y la forma en que los auditores observan y dan respuestas a los problemas de contaminación ambiental.

En el marco de la investigación planteada se define el diseño de la investigación como el plan o la estrategia global en el contexto del estudio propuesto, que permite orientar desde el punto de vista técnico y guiar todo el proceso de investigación, desde la recolección de datos, hasta la interpretación de los mismos en función de los objetivos definidos.

De acuerdo a los objetivos planteados la investigación está orientada bajo las características de orden etnográfico, este tipo de investigaciones por su naturaleza se orientan al enfoque cualitativo, y tienden al análisis de los datos procedentes de observación, entrevistas, documentos, grabaciones, filmaciones, archivos, fotografías, citas y relatos, su fuerza radica en la triangulación y otras formas de validación, es así como la investigación etnográfica según Bisquerra (ob.cit.: 146) “Se interesa por lo que la gente hace, cómo se comporta, como interactúan. Se propone descubrir sus creencias, valores, perspectivas, motivaciones y el modo en que todo se desarrolla con el tiempo”.

En el caso particular de la investigación Etnográfica bajo el enfoque cualitativo, se resaltan los aspectos subjetivos sin despreciar lo objetivo (lo observable), no interesa generalizar, tipificar, ni buscar muestras representativas sino contextualizar, describir grupos en un escenario particular y natural y en una situación específica, no se garantizan los resultados en términos de validez ni confiabilidad sino más bien se reporta en

la información: su credibilidad, su transferibilidad, su dependencia y su confirmabilidad

Una característica relevante de la Etnografía es que incorpora las experiencias, creencias, actitudes, pensamientos, reflexiones, de los participantes. La Etnografía considera tales aspectos en los mismos términos y significados que le dan las personas a sus acciones, ya que Etnografía supone describir e interpretar los fenómenos sociales desde la propia perspectiva del participante.

De ser así la presente tesis doctoral y desde la perspectiva etnográfica está basada en la contextualización, centrada en el contexto ambientalista, antes que en algunos de sus componentes en particular, lo que supone recoger los datos y comprender los puntos de vistas y la forma de pensar y actuar de las unidades de observación objeto de estudio. En este sentido esta investigación recoge información pertinente a la forma de actuar de los auditores y como ellos visualizan los procesos de auditoría para dar respuestas a los problemas existentes en el contexto ambiental.

En este sentido tiende a ser Flexible; no se utilizan esquemas teóricos rígidos, sino que se dejará que la teoría emerja de los datos de forma espontánea, de esta manera se aprueba la realidad cultural como un todo en el cual cada una de las conductas o eventos tienen un significado en relación con el contexto global.

La investigación etnográfica, se trata de una descripción con profundidad de un grupo humano, con el fin de detectar estructuras que no se ven a simple vista. Para ello, se parte de la determinación de los puntos de vista de las personas involucradas con la situación y, a partir de allí, ir develando poco a poco las relaciones que subyacen a ese grupo humano, tal como lo describe Martínez (2000)

La unidad de análisis para el investigados, no solo podría ser una nación, un grupo lingüístico, una región o una comunidad, sino también cualquier grupo humano que constituya una entidad cuyas relaciones estén reguladas por la costumbre o por ciertos derechos y obligaciones recíprocos (p. 29).

Desde la perspectiva de Córdova y Rusque, las investigaciones de tipo etnográficas a pesar que sus orígenes fueron eminentemente antropológicos, hoy día se reconoce su aporte y pertinencia en otros campos de la investigación, es así como Rusque (ob.cit.) afirma:

En el área de las organizaciones, sobre todo en el ámbito de dirección, los investigadores vinculados al área de administración han realizado investigaciones que, al igual que los ámbitos señalados anteriormente, pretenden describir comportamientos organizacionales, como los procesos de dirección, interpretando los puntos de vista de los informantes. En este caso particular, los informantes son personas en cargos directivos y/o gerenciales y el investigador aparece como el extraño que busca comprender los procesos organizativos para lograr a través de la observación *in situ* una visión del trabajo gerencial. (p. 53)

Bravo (1984) establece:

Las consecuencias metodológicas de esta posición, se manifiesta en la importancia que conceden al estudio de la vida cotidiana y sobre todo al de los significados del lenguaje utilizado cotidianamente y de las experiencias culturales participadas no lingüísticas, informantes de los actores sociales. (p. 247)

En este estudio se vería mediante la interpretación de cómo los auditores en su accionar profesional toman en consideración la integración de las normas de auditoría en un contexto ambientalista.

En los métodos cualitativos, especialmente los etnográficos, existe un claro propósito de proveer descripciones detalladas de los contextos sociales estudiados. El énfasis en la descripción se basa en que lo aparentemente minucioso o trivial de la vida diaria, es valioso de observar, puesto que puede ayudarnos a entender lo que está pasando en el contexto particular.

En este sentido con la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente se pretende observar y estudiar los procedimientos realizados por los auditores y la aplicación de las normas de auditoría, que permitan dar respuestas a los problemas ambientales en las empresas donde se despliegan amalgamados con los actores que concurren. En vista de su dimensión operativa, se hace una reducción y se determina cuáles normas y procedimientos serán objeto de observación y estudio.

Además se utilizaron materiales escritos que constituyeron el apoyo útil a la observación tal como lo refiere Bisquerra (ob.cit.: 82) “Los materiales que más ampliamente se utilizan son los documentos oficiales, documentos personales y los cuestionarios”.

3.2 Tipo de investigación.

Para la confirmabilidad de la presente investigación se configuraron tres polos morfológicos, a saber:

El primer polo estuvo conformado por la modalidad descriptiva, comprensiva e interpretativa, que permitió comprender e interpretar los postulados, leyes y normativas existentes, que posibilitaron la interrelación de las normativas y leyes correlacionadas al medio ambiente y la relación de las ciencias administrativas y de contabilidad en el entorno de la contaminación del medio ambiente.

El segundo polo estuvo determinado por el trabajo de campo bajo la modalidad de un estudio etnográfico que posibilitó obtener la información de las fuentes involucradas directamente con el proceso investigativo.

El tercer polo representado por la modalidad comprensivo, analítico y conclusivo que permitió colocar las ideas de las fuentes involucradas en las investigación y poder concluir en un enfoque de integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente.

3.3 MUESTRA TEORICA

3.3.1 Unidades de observación.

La unidad de observación, se seleccionaron cuidadosamente, estos fueron miembros clave y privilegiados en cuanto a su capacidad informativa, lo que permitió que esta información fuese interpretada después en el marco de la situación que la generó; y poder comprender los significados ocultos o no expresados. Se logro un buen nivel de empatía con los sujetos participantes en el estudio, algo muy diferente de las observaciones estandarizadas. Este esfuerzo mental por descubrir las acciones desde las diversas perspectivas que tienen los diferentes sujetos involucrados en el hecho, no impidió caer en una subjetividad exagerada.

La presente investigación corresponde, no de manera sesgada con momentos separados, ya que permitió analizar las organizaciones en forma conjunta con el análisis de los datos suministrados, en correspondencia con las prácticas escogidas por el sujeto investigador para abordar el encuentro con los hechos empíricos; fueron básicamente técnicas e instrumentos.

Para construir el sujeto, las unidades de análisis estuvieron constituidas por contadores Públicos, así como personas involucradas en la detección de la contaminación ambiental, al respecto Bisquerra (ob. cit: 81) la define como “conjunto de todos los individuos en los que se desea estudiar el fenómeno.” A este respecto, Martínez (2000: 52) establece: “Usualmente, el buen investigador fija un grupo de criterios, que le dan una imagen global del grupo que desea estudiar.”

Para la determinación de las unidades de análisis y siguiendo a Córdova y Rusque, es imposible estudiar toda la realidad, haciéndose necesario abarcar sólo una parte de ella. Como bien lo expresa Cerda, la investigación comporta una serie de recursos, y ellos son limitantes para especificar el diseño completo de la misma. Partiendo de lo descrito anteriormente, se eligió una muestra intencional y que de acuerdo a Martínez (ob. cit.: 54) “En la muestra intencional se elige una serie de criterios que se consideran necesarios o muy conveniente para tener una unidad de análisis con las mayores ventajas para los fines que persigue la investigación”, de acuerdo a lo postulado por Martínez, se aspira como sujeto de estudio los contadores Públicos, que tengan o hayan tenido el ejercicio de la auditoría, tal limitante fue la que, en definitiva, indicó el camino relacionado con la proximidad y la accesibilidad, estudiándose aquél como referencia, tal limitante, fue la que en definitiva indicó el camino relacionado con la proximidad y sensibilidad, así mismo se tomaron informantes claves que de

una u otra forma hayan participado en los procesos de descontaminación ambiental.

En tal sentido, los criterios que se postularon para efectuar la reducción fue de carácter cualitativo intencional, tomando en consideración el grado de participación de los informantes y su interrelación con el medio ambiente, bajo los siguientes esquemas:

- Ser contador público y tener experiencia en el área de auditoría.
-
- Ser especialista en materia ambiental y trabajar en el área de descontaminación ambiental.

3.4 PROCEDIMIENTOS E INSTRUMENTOS.

En términos generales, los autores estudiados convergen en algunas técnicas e instrumentos; no obstante, la cualitativa hace hincapié en la entrevista como instrumento de investigación y en la manera flexible de considerar los instrumentos tradicionalmente utilizados, al respecto Martínez (ob. cit.: 65) establece: “La entrevista, en la investigación etnográfica, es un instrumento técnico que tiene gran sintonía epistemológica con este enfoque y también con su teoría metodológica”, según lo aportado por Martínez, se realizaron encuestas donde se elaboraron entrevistas con pautas generales y flexibles sobre el tema sujeto de estudio, a ser aplicado en forma oral, de manera repetida, a informantes claves, Estos fueron seleccionados de acuerdo a siguientes criterios cualitativos intencionales:

A) Función profesional: tener o haber tenido funciones de auditoría.

B) Tener como actividad habitual el ejercicio profesional como contador público independiente.

C) Tener o haber tenido participación en los procesos de descontaminación ambiental.

Ordenar la investigación de esta forma, permitió obtener de parte de los entrevistados una visión más humana para el desarrollo de la investigación ya que su opinión obedeció a percepciones propias del contacto con la problemática sujeto de estudio, logrando extraer la verdad de los resultados obtenidos y vividos por cada uno de ellos, logrando explorar la opinión en torno a posibilidades de integración de los procedimientos de auditoría basados en las normas y que permitieron dar respuestas en el contexto del medio ambiente,

3.5 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

3.5.1 El análisis documental.

La información obtenida documentalmente, proveniente de Normativas, Leyes y postulados, fueron clasificados, ordenados codificados, focalizados y se establecieron las categorías respectivas sobre los asuntos relacionados con el objeto de estudio y que interesa conocer, relacionar, comparar, lo que permitió establecer la objetividad del conocimiento científico, los modos de observación y experimentación sometidos a una exigencia de comprensión e interpretación, constituye la instancia de los fundamentos, donde se definen los conceptos, se elaboran constructos y pueden derivarse algunas hipótesis, tal como opinan Córdova y Rusque y en

algunas coincidencias, Cerda. Habida cuenta de la vasta información que se va obteniendo por distintas fuentes, el análisis se efectuó desde el comienzo, haciéndose paralelamente una reducción de datos mediante estrategias como: hojas-resumen, códigos, informes de sesiones de trabajo, informe de futuras etapas, que contemplan reflexiones acerca de los hallazgos en la investigación. Este análisis fue encaminando a la construcción de las respuestas a las interrogantes planteadas en la investigación, así como también reorientando los objetivos.

3.5.2 Análisis de las Entrevistas.

A objeto de la presente investigación se utilizó la entrevista no estructurada, no estandarizada, flexible, dinámica, libre y no directiva, que permitió que el entrevistado contara sin limitación alguna sus experiencias vividas en su quehacer en el campo de la auditoría, logrando conocer como se sucede en la vida real la integración de los procedimientos de auditoría bajo un enfoque de integración con las normativas ambientales.

El sujeto investigador tomó esta modalidad como técnica para la recolección de la información, para focalizar los elementos necesarios que permitieron estructurar y recabar la información pertinente sobre aspectos específicos, tal como lo asevera Bisquerra (ob. cit.: 103) “para tener una guía de acción, se recomienda construir un protocolo de entrevista, que consiste en una serie de preguntas que el entrevistador desea formular a todos los entrevistados”

En base a las entrevistas, estas se ordenaron, de tal manera que sirvieron para visualizar gráficamente y facilitar el análisis, en aras a la

obtención de las conclusiones. Todo esto permitió obtener el criterio de análisis mediante la aplicación de estrategias de triangulación, donde la misma se visualiza desde el punto de vista de los informantes claves, las teorías existentes, para lograr el constructo teórico, fundamentándose así la confiabilidad de la investigación, según los autores antes citados.

Este enfoque nos permite entender que la percepción se da en relación a los sujetos; por lo tanto, sería incompleto un estudio que no tuviese en cuenta diferentes miradas sobre el mismo fenómeno.

Este elemento que garantiza la calidad del instrumento y de los datos, es denominado triangulación por los investigadores cualitativos, que a decir de Hammersley y Atkinson (1994: 216) es la que "conlleva a la comprobación de información referente a un mismo fenómeno obtenida en diferentes fases del trabajo de campo, desde diferentes puntos o ciclos temporales existentes en el lugar, o comparando los relatos de los diferentes participantes". Para Denzin (1978) y Patton (1980) (citados por Taylor y Bogdan 1996: 91) "la triangulación se refiere a la utilización de distintos métodos o fuentes de datos (datos sustantivos y datos formales)." Sandoval (1997: 132) asocia la triangulación con: "el proceso de verificación de resultados", y Velazco y Díaz de Rada (1999: 223), "con la contrastación en diferentes fuentes y localización." Mariño (1991: 77) realiza la triangulación desde la confrontación y socialización de los diarios de campo (validez interna).

Esta estrategia metodológica facilita el desarrollo del principio de complementariedad, toda vez que permite ver que tipo de acciones e interacciones forman pautas culturales; es lo que Velazco y Díaz de Rada (ob. cit.: 223) denominan "acceder al espacio público de la cultura, según una multiplicidad de perspectivas y datos multirreferenciales". Desde esta

perspectiva, se considera la presente investigación como una estructura compleja que sería imposible de captar desde una sola mirada; por eso, los datos recolectados sobre ella, deben ofrecer múltiples facetas o matices remitiendo a una gran variedad de aspectos y niveles de la realidad.

En síntesis, la triangulación que contempla este punto desde las múltiples miradas en el marco del principio de complementariedad tuvo en cuenta lo siguiente:

1. Los diferentes sujetos informantes relacionados con el fenómeno en la observación de este (validación interna).
2. La observación del fenómeno desde diferentes ángulos geográficos e históricos.
3. Comprender la realidad cultural desde la confrontación entre el sujeto protagonista del fenómeno, la interpretación del investigador (teoría sustantiva) y las teorías formales desarrolladas sobre el fenómeno. Su presentación se relaciona con la elaboración del informe, todos los autores vistos ofrecen sus opciones; no obstante, se resalta la advertencia de Córdova (s/f: 8), cuando afirma que el contenido del informe es “polifónico.”

En la presente investigación se utilizó como técnica primaria para recoger la información, la entrevista no estructurada, tan pronto como sea lógica y éticamente posible su realización, sin embargo, se usó un amplio conjunto de técnicas para complementar y corroborar las entrevistas mediante las anotaciones producto de las circunstancias que se fueron presentando, todo de acuerdo con las sugerencias que emanaban de la investigación en cada circunstancia.

Todo esto permitió alcanzar un nivel de subjetividad, debido a su enfoque fenomenológico, a su cuidadosa selección de las muestras estudiadas, a la empatía que se logró con los sujetos, a su buen nivel de confirmabilidad y a su notable credibilidad. El enfoque fenomenológico posee una refinada técnica que disciplina con rigor la subjetividad.

Este enfoque considera las acciones humanas como algo más que simples hechos concretos que responden a las preguntas de quién, qué, dónde y cuándo algo fue hecho. Lo importante es el significado de la acción para el investigador y la importancia que ésta tiene en su personalidad.

3.6 Credibilidad y confirmabilidad.

Una investigación con buena confirmabilidad es aquella que es estable, segura, congruente, igual a sí misma en diferentes tiempos y previsible para el futuro. En este caso su coherencia tiene dos caras, una externa y otra interna, la coherencia externa es aquella que se da cuando investigadores independientes, al estudiar una realidad en tiempos o situaciones diferentes, llegan a los mismos resultados; la coherencia interna cuando varios observadores, al estudiar la misma realidad, concuerdan en sus conclusiones.

Dada la naturaleza de la presente investigación y la realidad que se estudia, no es posible repetir o replicar un estudio en sentido estricto, como se puede hacer en las investigaciones experimentales. Debido a ello, la confirmabilidad de la presente investigación se logró usando otros procedimientos rigurosos y sistemáticos y siguiendo los postulados de LeCompte y Goetz (1982), se identificaron claramente a los informantes, los cuales representaron grupos definidos que dieron información, que permitió la replica de las preguntas a ser aplicadas se identificaron los supuestos y

metateorías que subyacen en la elección de la terminología y los métodos de análisis objeto de la presente investigación.

Para la confirmabilidad se observó, midió y apreció una realidad y no otra cosa de lo que esta sucediendo en el contexto del auditor y la integración de las normas de auditoría en el contexto ambientalista, para tales efectos se utilizó la validez externa.

Para tales efectos, se midió la forma de recoger la información y se aplicaron las técnicas ya descritas. Esos procedimientos indujeron a obtener información de los sujetos participantes en el estudio, a recoger los datos, revisarlos, compararlos y analizarlos de manera continua, a adecuar las entrevistas a las categorías empíricas de los participantes y no a conceptos abstractos o extraños traídos de otro medio y finalmente, a incorporar en el proceso de análisis una continua actividad de realimentación y reevaluación.

Así mismo se corrigieron los problemas y dificultades que se presentaron en la presente investigación, prestando atención a:

a) Cambios en el contexto estudiado entre el principio y el fin de la investigación.

b) La credibilidad de la información., tratando que la muestra de informantes representara en la mejor forma posible los grupos, orientaciones o posiciones de la población estudiada, como estrategia para corregir distorsiones perceptivas y prejuicios.

3.7 Desarrollando un Plan

Con la finalidad de establecer una estrategia útil para asegurar unos diseños de evaluación que pudieran ser operativos y eficaces, se construyó una matriz de recogida de datos. Esta matriz resultó útil para el investigador, ya que le permitió entender el alcance del proyecto e incluso sugerir alternativas o fuentes adicionales de datos.

Matriz de planificación para la elaboración de la Tesis			
¿Qué necesitaba conocer?	¿Qué datos responden a esta cuestión?	¿De qué fuentes se obtuvieron los datos?	¿Qué Procedimiento se aplicó?
1.- Acerca de los auditores y los problemas ambientales. 2.- La formulación del problema. 3.- Los objetivos de la investigación.	Planteamiento del problema	Documental	Análisis.
1.- La teoría medio ambiental. 2.- El desarrollo sustentable. 3.- Las teorías administrativas y contables en el contexto ambientalista.	Fundamentos teóricos para la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente	Documental	Análisis de teorías ambientales. Análisis de las teorías administrativas y contables en el contexto ambientalista. Análisis de las políticas ambientales nacionales e internacionales Análisis de datos de entrevista no estructurada.
1.-La estrategia metodológica. 2.- El tipo de Investigación. 3.- Las unidades de observación. 4.- El análisis e interpretación de datos. 5.- Tipo de entrevista. 6.- Su confiabilidad y validez.	Metodología que ilustre en camino para construir la propuesta para la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente.	Documental	Análisis de las teorías de investigación.
El desarrollo de la contabilidad y la auditoría y su aplicación en los momentos actuales.	Diagnostico del estado actual del fenómeno	Documental	Análisis documental de su desarrollo en el tiempo.
Los estándares internacionales y nacionales que rigen el ordenamiento legal en materia ambientalista	Exigencias existentes en los estándares internacionales y nacionales que guían el que hacer de las organizaciones, los auditores y sus clientes.	1.- Documental. 2.- Entrevistas con contadores públicos. 3.-Entrevista a especialistas ambientales.	Análisis de leyes, postulados y tratados. Análisis de datos de entrevista no estructurada

<p>1.- Cambios producidos en la profesión del contador público, que permita dar respuestas a la contaminación ambiental</p> <p>2.- Opinión sobre los estados financieros, de datos relevantes sobre la contaminación ambiental</p> <p>3.- Procedimientos de auditoría, tendientes a determinar las contingencias por contaminación ambiental.</p> <p>4.- Logros y obstáculos encontrados en la aplicación de las normas de auditoría en el contexto ambientalista.</p>	<p>Verificar el nivel de preparación de los auditores venezolanos, en el contexto ambientalista.</p>	<p>* Entrevistas con contadores públicos.</p> <p>* Análisis de las Fuentes documentales.</p>	<p>Análisis de datos de entrevista no estructurada</p>
<p>Integración de las normas y procedimientos e auditoría en el contexto del medio.</p>	<p>propuesta de integración de las normas de auditoría y procedimientos en el contexto ambiental</p>	<p>1.- Documental.</p> <p>2.- Entrevistas con contadores públicos.</p> <p>3.-Entrevista a especialistas ambientales.</p>	<p>Análisis e integración de las Normas internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría, Leyes, postulados y tratados ambientalistas.</p> <p>Aplicación de los procedimientos de Auditoría en el contexto del medio ambientalista.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Esta matriz se diseñó y se organizó alrededor de planteamientos de evaluación; junto a cada planteamiento hay columnas explicando qué datos darán respuesta a la investigación, como obtener la información y cual fue el procedimiento que se aplicó.

3.8.- Definición de Términos Básicos.

Se adopta en ésta investigación con la finalidad de darle univocidad para la mejor comprensión del pensamiento expresado con palabras, por lo que se considera prudente establecer las definiciones siguientes:

Auditor: Profesional de la contaduría pública que ejerce funciones de comprobar la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

Auditoría: Acumulación y evaluación de evidencias sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos.

Auditoría Integral: Proceso objetivo e independiente de evaluación orientado al desarrollo organizacional en un entorno de cambio permanente.

Evidencia: Cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información cuantificable que se audita se presenta con criterios establecidos.

Planificación: Procedimientos a seguir en la ejecución de una auditoría.

Procedimientos de auditoría: Instrucciones detalladas para la recopilación de evidencias.

Administración: proceso de planificación, organización, dirección y control del trabajo de los miembros de la organización y de usar los recursos disponibles para alcanzar las metas establecidas.

Contaduría: es una disciplina de carácter científico, fundamentada en una técnica específica, que través de un proceso obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entes económicos.

Contaduría Pública: Como profesión, es aquella disciplina que satisface las necesidades de información financiera a los diversos usuarios interesados en

ella, mediante la elaboración y presentación de estados financieros, que son empleados por la media y alta gerencia de las organizaciones para fundar y tomar decisiones.

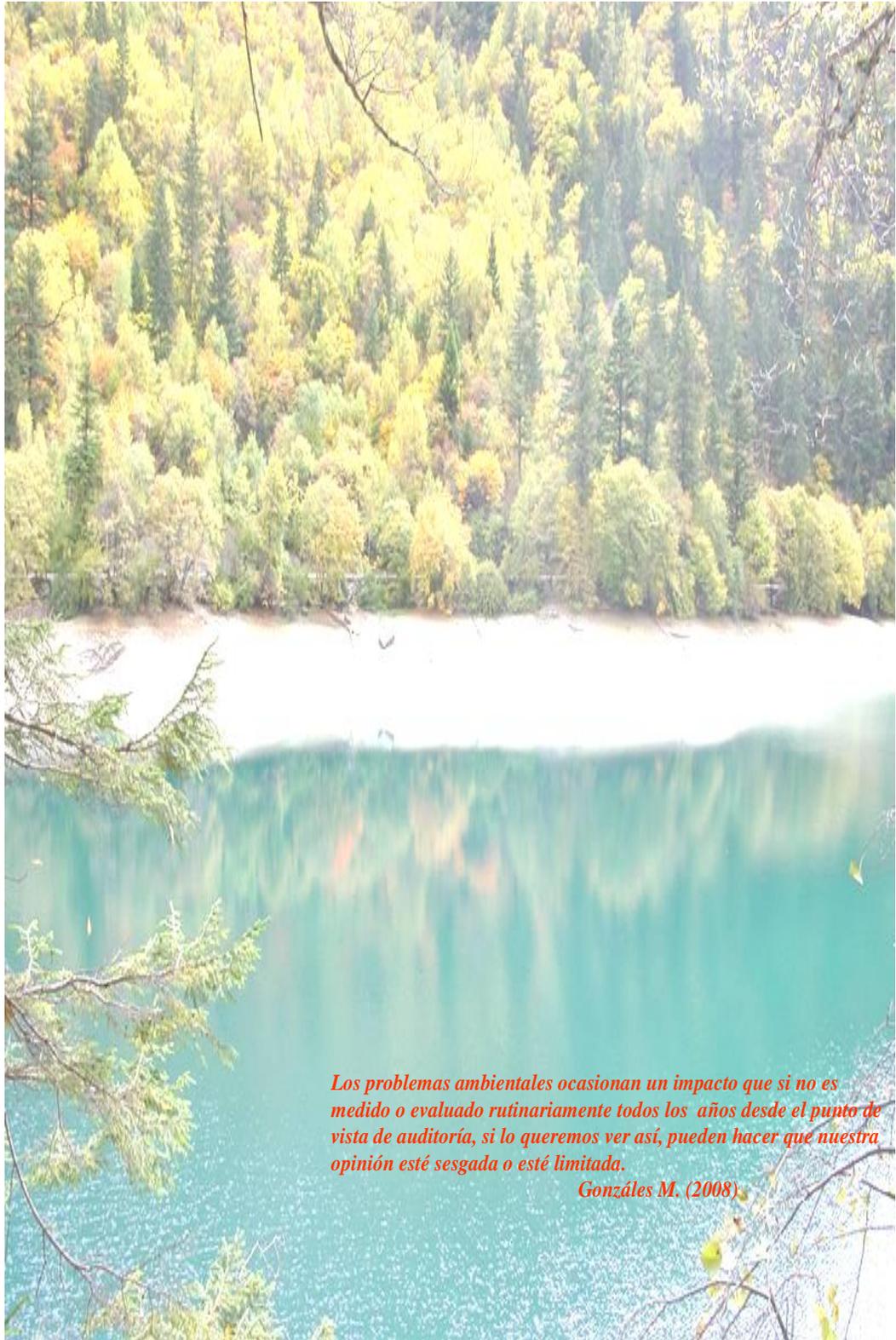
Contabilidad: es una disciplina que mediante un proceso sistemático y matemático transcribe todas las operaciones financieras ocurridas en un momento determinado.

Proyecto: Pensamiento de hacer algo, apunte, bosquejo, boceto, esquema, planteamientos.

Técnica: conjunto de procedimientos de un arte o ciencias.

CAPITULO IV

**LA AUDITORIA UNA MIRADA EN EL TIEMPO, BAJO LA PERSPECTIVA
DEL MEDIO AMBIENTE.**



Los problemas ambientales ocasionan un impacto que si no es medido o evaluado rutinariamente todos los años desde el punto de vista de auditoría, si lo queremos ver así, pueden hacer que nuestra opinión esté sesgada o esté limitada.

González M. (2008)

CAPITULO IV

LA AUDITORIA UNA MIRADA EN EL TIEMPO, BAJO LA PERSPECTIVA DEL MEDIO AMBIENTE.

4. Consideraciones Generales.

En el presente capítulo se muestra la conformación del discurso del estado actual del fenómeno de estudio, tanto en el aspecto histórico, como la postura de los informantes, que configuran la dialéctica de los auditores, y personas involucradas en los procesos de descontaminación ambiental.

Para su conformación veremos como ha sido el desarrollo de la auditoría una retrospectiva en el tiempo, como es su estado actual y como se visualiza en el futuro desde la perspectiva ambiental, bajo un enfoque documental, tal como se describió en el capítulo III de la presente tesis doctoral.

Para la conformación del discurso se tomó en cuenta los cambios producidos en la profesión del contador público en su rol de auditor y su aporte referidos a la contaminación ambiental, así mismo los logros y obstáculos en la aplicación de las NIA y NIC, en los procesos de auditoría bajo el enfoque ambientalista.

De la misma manera se logró obtener una discursiva sobre las NIA y las NIC, que orientan al auditor en su quehacer durante los procesos de evaluación de las empresas, en otro orden de idea en el discurso de los entrevistados, se determinó la existencia o no de normas o estadales internacionales aplicables a las empresas y los que el auditor debe

considerar para poder visualizar posibles contingencias o reclamos por problemas ambientales existentes en las mismas.

Todo lo anterior permitió que implícita en la información obtenida se apreciara al individuo y su forma de actuar ante la contaminación ambiental, existiendo cierta correspondencia entre el discurso y quien lo pone en práctica, en determinadas circunstancias, la información obtenida, se yuxtapusieron con las teorías y se analizaron de acuerdo al objeto de estudio.

4.1.- La auditoría una mirada al pasado.

¿Cuándo nace la auditoría?, esta interrogante es difícil de responder, existen evidencias de su existencia por el año 254 antes de Cristo (a.C.), como lo describe el papiro de Zenón donde refiere que Apolonio, Ministro de finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, preocupado por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeos, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del estado, a quien deberían entregar sus fondos que tuviesen en su poder y le serian devueltos mas tarde.

Según lo expuesto anteriormente la comprobación de operaciones ordenadas a Zenón, muestran claramente un proceso de auditoría y la aplicación de un procedimiento “La comprobación”.

El desarrollo o indicio de la existencia de la auditoría, data del segundo milenio a.C., en el antiguo Egipto donde se observa uno de los más

notable desenvolvimiento económico, dando lugar a un eficiente sistema fiscal, lo que originó una verificación de las actividades de recaudación y contabilidad, tal como lo infiere Barnes (1970: 26), “La liquidación y recaudación de las contribuciones fue cuidadosamente comprobada por las autoridades centrales.”, esta comprobación de hecho constituía un procedimiento de auditoría, tal como lo afirma el autor citado (Ob. cit.), “Un balance al corriente de los ingresos y gastos no debía faltar en la oficina del visir. Este hacía que todos los empleados locales rindieran un informe mensual completo sobre todas las cuestiones fiscales”

Desde este punto de vista podemos ver como las primeras civilizaciones buscaron la manera de dejar constancia de sucesos que de una u otra manera influían en determinados hechos, con proyección aritmética, y que eran demasiado complejos para poder ser conservados en la mente. Reyes y sacerdotes necesitaban conocer la repartición de tributos y registrar su cobro, igual que organizar un ejército requería de cálculos cuidadosos de las armas, pagas y raciones alimenticias, así como de altas y bajas en sus filas.

Hacia 1700 a.C., en Mesopotámica se promulgó el famoso código de Hammurabi, el que contenía leyes penales, normas civiles y de comercio, regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil, y establecía de una manera directamente como los comerciantes debían llevar sus registros.

Es lógico que la existencia de tales controles necesitara de su verificación y cumplimiento ejerciéndose una función de auditoría.

El auge de Babilonia que data el Código de Hammurabi, trajo un progreso en las anotaciones contables, época en que aparece de manera generalizada la forma de realizar las inscripciones, se establece un orden en los elementos de éstas; título de la cuenta, nombre del interesado, cantidades, total general.

Con la utilización del papiro en Egipto, se llegaron a realizar anotaciones de tipo contable, las cuales por su carácter repetitivo, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática que ha resultado muy difícil de descifrar, los escribas especializados en llevar las cuentas de los templos, del Estado y de los grandes señores, llegaron a constituir un cuerpo técnico numeroso, donde existían los controladores (Función de auditoría).

Los testimonios de la existencia de la contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotámica están resaltadas en la obra de Paganini, *I Libri Commerciali*, y citado por Gertz, (1976. p26], quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice:"habían reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas", Gertz (1976:32), afirma que: "El primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356,323 a.C.), los banqueros griegos, fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio"

En Europa en el siglo VIII, existía la ordenanza de Carlos Magno, llamada "Capitulare de Villis", en la cual se obligaba al levantamiento de un inventario anual de las propiedades del imperio y de sus registros en un libro que tuviese por separado ingresos y egresos.

En la Edad Media, durante el periodo del feudalismo el comercio cesó de ser una práctica común, por lo tanto el ejercicio de la Contabilidad tuvo

que haber sido usual, la interrupción del comercio hizo que la Contabilidad fuese una actividad exclusiva del señor feudal, debido a los ataques e invasiones árabes y normandos.

Es en la ruptura del orden feudal, donde se crean nuevas necesidades económicas y sociales que reclaman mayor información y herramientas técnicas para poder acceder a los escenarios transaccionales del naciente paradigma económico y empresarial.

Para los años treinta del siglo XV, se conoce de la existencia del sistema "a al Veneciana", el cual consistía en un juego de dos libros, uno que contenía los registros cronológicamente y el otro que agrupaba las cuentas de caja, corresponsalía, Pérdidas y Ganancias, y las cuentas patrimoniales, de tal manera que se puede decir que éste es el origen de los libros Diario y Mayor.

En la Edad Renacentista, data el libro "Della mercatura et del mercanti perfetto", cuyo autor fue Benedetto Cotignli Rangeo, publicado en 1573, esta obra aunque toca la contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la partida doble, el uso de tres libros: el Cuaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un "Bilancione" [Balance]; las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a capital, habla también de la necesidad de llevar un libro copiador de cartas (Libro de Actas).

Es aquí donde empieza a percibirse las primeras aproximaciones conceptuales sobre la contabilidad, elementos que constituyen los primeros destellos para el constructor epistemológico de la contabilidad, donde se

produce un rompimiento de paradigma que permite pasar de un estado mínimo de conocimiento a un estado de conocimiento mas riguroso.

En 1494, fue publicada la famosa obra de Fray Luca Paciolo, *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita* (Todo sobre aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades), no existen pruebas que aseguren que Paciolo fue el autor del método de partida doble, todo lo contrario, él afirma textualmente que seguía el método que en aquel entonces se aplicaba en Venecia. Se considera que el método de partida doble, se fundamentaba en el tratado de Cortugli, de quien se sabe lo estudiaba 40 años antes de que Paciolo publicara su obra.

El propósito de Paciolo era diseñar un sistema de contabilidad para proporcionar al comerciante información oportuna en relación con sus activos y obligaciones. Con respecto al tema, Paciolo da una explicación del inventario diciendo que es una lista de activos y pasivos realizada por el propietario de la empresa antes de iniciar actividades, dicho inventario deberá ser hecho en un solo día; Toda operación será registrada por sus efectos de créditos y débitos, el libro Mayor (Quaderno) llevaba usualmente un índice y era balanceado cuando se agotaban las páginas, este libro era saldado por dos personas, el Balance de cierre era el mismo balance para abrir un nuevo libro, este proceso se denominaba “*Summa summarium*”, su clausura era correcta si débitos y créditos eran iguales, las operaciones por el débito se conocían por la preposición “Per” y las del crédito por “A”.

Al respecto Barnes (Ob. cit.: 315), expone: “El desenvolvimiento del cheque y el perfeccionamiento de la contabilidad por partida doble son hechos de importancia vital para la futura historia del género humano.”

Pero ¿realmente la aparición de la partida doble dio lugar al auge de la contabilidad y la auditoría?, al respecto Barnes (ob. Cit.: 315) responde esta interrogante cuando expresa, “También fue importante para las operaciones de índole más reciente el desenvolvimiento, originado en Italia, de la contabilidad por partida doble y la aparición de diversos tipos de auxiliares del comercio, tales como auditores, agentes y corredores.”

Podemos decir que en esta época se da el primer intento de racionalidad científico – contable, privilegiada por lo metodológico mediante la consecución de un método eficaz (partida doble), que permitió descubrir estructuras de significados que han descrito fenómenos trasaccionales y de necesidades de información para una economía que se perfeccionaba y hacía más complejo su sistema de intercambios.

La aparición de la partida doble (algoritmo matemático) constituido en elementos simbólicos de representación limitada es la antesala del gran capital, tal como lo asevera Fernández (1977).

El método de Partida Doble responde a un sistema de representación económica, porque indudablemente establece un medio de registración para cada ciclo económico el cual suministra la base para aquella. Este método registra todo movimiento económico, y debe tenerse en cuenta en este orden que en cada uno de éstos hay un origen o fuente de financiación y un fin o concreción en valores capitales. (p. 109).

En el siglo XIX, con él el Código de Napoleón (1808), comienza la revolución industrial, Adam Smith y Davis Ricardo, echan las raíces del liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de Principios de Contabilidad", es así como en 1887 se funda la "American Association of Public Accountants

Durante este siglo XIX, no sólo el auge económico trajo mayor desarrollo a las prácticas contables en lo referente a agrupaciones profesionales, centros docentes, y mandatos legales sobre la disciplina contable, sino que hubieron también cambios sustanciales en el fondo y la forma, Fabio Besta, conocido en Italia con el nombre de "El Moderno Padre de la Contabilidad", ha sido, uno de los teóricos, que ha llegado a estructurar una nueva teoría llamada "Teoría Positiva del Conto", Besta explica su teoría de la manera siguiente: "La Contabilidad es en medio de una completa información referente a dinero, cuentas recibidas, activos fijos, intereses, inversiones, y es evidente que una rápida y certera información es imposible sin asentar en el mismo lugar las mutaciones ocurridas en cada uno de estos objetos", y conceptúa a la cuenta diciendo: "Es una serie de entradas y salidas referentes a un definido y claro objeto, conmensurable y mutable, con la función de registrar información acerca de las condiciones y monto del objeto en un momento particular y de los cambios que en él intervienen", además afirma que "las cuentas son abiertas directamente a objetos, no a las personas que intervienen, e indica valores monetarios".

En estos periodos se evidencia la aparición de la auditoría, inmersa dentro de un proceso de transformación y avance de la humanidad, tanto en los aspectos económicos como en los aspectos culturales, posiblemente en estas épocas la actividad que se generaba en un intercambio comercial predominante por el intercambio y el esparcimiento de las civilizaciones produce una ruptura del ecosistema tal como lo afirma Barnes (ob. cit.: 19) En tiempos de Ramsés III (1200 a. de C.) "Los templos poseían setecientos cincuenta mil acres o, lo que es lo mismo, un séptimo aproximadamente, de todas las tierras susceptible de cultivo del país" y concluye: "Todo esto acabó por reducir el bienestar de las tierras de los laicos y por disminuir la renta del tesoro", es evidente que empiezan las señales de la contaminación del ambiente.

Ahora bien desde finales del siglo XVIII se produce el desarrollo de la sociedad industrial, el hallazgo de fuentes de energía alternativas, primero el carbón y luego el petróleo y el gas, se convirtió en el soporte de la industrialización que marcó el paso de la antigua sociedad agrícola a la industrial fue el incremento constante de la productividad que se tradujo, en términos ecológicos, en un incremento paralelo del desorden natural y en el desarrollo de formas cada vez más peligrosas de contaminación.

El siglo XIX, trajo consigo una revolución industrial y grandes cantidades de contaminantes fueron liberados al ambiente; comenzando por el uso del carbón, cuya combustión produce dióxido de carbono, vapor de agua, óxidos de azufre y productos volátiles originados por la combustión incompleta.

La primera expansión industrial creó zonas de contaminación sobre todo en las grandes concentraciones urbanas: paisajes arruinados por el humo y los gases tóxicos de las chimeneas, montañas de materiales de desecho, corrientes de agua contaminadas con residuos industriales y otras formas de contaminación que se fueron incrementando exponencialmente hasta la actualidad.

La preocupación por la contaminación ambiental está históricamente ubicada a finales del siglo XX, mediante los aportes de las ciencias de la educación y las ciencias ambientales son su fundamento conceptual. Posiblemente la filosofía e ideas de J. J. Rousseau (1712-1778), contenidas en su discurso sobre el naturalismo pedagógico, pueden considerarse como el más claro referente histórico de la educación ambiental.

4.2.- Mirando el Presente.

La mirada al pasado generó cambios importantes para la contabilidad, se produce el nacimiento de la auditoría, grandes avances en el sector industrial y el nacimiento de los primeros intentos de racionalidad ambientalista, al mirar el presente se obtuvieron los siguientes procesos.

A través del tiempo la auditoría financiera ha consistido en la revisión o examen de los estados financieros por parte de un profesional distinto del que preparó la información de contabilidad y del usuario, con la finalidad de establecer su racionalidad, dando a conocer los resultados de su examen, al respecto Whittington y Pany (2000:9) establece lo siguiente: “Una auditoría de estados financieros cubre ordinariamente el balance general y los estados relacionados de resultados, ganancias retenidas y flujo de efectivo.”

Como se puede observar se insiste en mantener el dar fe pública de las cifras mostradas en los estados financieros, estableciendo como meta determinar si estos estados han sido preparados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo la auditoría financiera tal como es concebida hoy en día, en su acepción más restringida o verdadera es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos, no es menos cierto que algunos han sentido su transformación.

Esta transformación se evidencia en su aspecto epistemológico cuando se establece como un método que busca acercar una información a

un criterio, en función de un objetivo superior de control al respecto se pueda observar esta transformación en la evolución producida de acuerdo a los siguientes períodos civilizatorios:

	Pre-Historia	Edad Media I-business	Edad Industrial I-business	Edad Informática e-business
Componentes Principal	Hechos	Inventarios	Legalidad (Estatal, profesional o técnica.)	Electrónica (Tecnología de la información.)
Énfasis Organizacional	No existe	Patrimonios	Jerarquías	Procesos (cadena de Valor)
Materia Prima	Hechos	Datos	Información (Estados Financieros)	Conocimiento (Presentación de reportes sobre el valor)
Definición	El que oye y dictamina (infoma)	REVISORIA. Comprobación verificación 100% de inventarios (Mercancía, efectivo, títulos valor, etc.). TANGIBLES PARA CONTEO.	AUDITORIAS INDEPENDIENTE Análisis. Pruebas (Estadístico y no-estadístico) Especialización funcional, formal. TANGIBLES EN PAPEL	ASEGURAMIENTO Evaluación de riesgo de negocio (entorno, mercado, clientes, competencia.) TANGIBLES E INTANGIBLES.
Criterio	Complacer al Rey	Lo que diga el INVENTARIO gastos	Lo que diga la NORMA (Legal, profesional, técnica) Costi	Lo que aporte al NEGOCIO. Generación de valor
Resultados orientados por	Rey	Propietarios	Accionistas	Stakeholders
Tecnología	Oído	Papel (Manual)	Papel + Máquina	Electrónica
Evidencia	Lo oído	Documentos (Propiedad de los inventarios)	De hallazgos (Documentos de trabajo, papeles de trabajo.)	Los documentos se convierten en datos. Evidencia analítica.
Profesional	No lo hay. (Sólo un oficio.)	Contador (Persona natural)	Contador Público (Persona natural y/o persona jurídica)	Contador Profesional. (Persona natural o persona jurídica)

Fuente: Mantilla. (2003)

Bajo este panorama se ha mantenido el paradigma de evaluación de la organización en sus aspectos financieros, evaluar los controles existente pero no con la profundidad que permita opinar sobre los mismos y dar fe pública mediante un informe basado en la razonabilidad de las cifras, utilizando procedimientos de auditoría por el método de ciclo realizando pruebas de auditoría de las operaciones que constituyen los saldos finales y también realizando pruebas de auditorías de los saldos de las cuentas.

De acuerdo a esto se confirman que lo fundamental dentro de un proceso de auditoría es la verificación de cifras (cifras muertas) que provienen de las actividades sucedidas en el ciclo de contabilidad de las organizaciones, pero no se avizora una evaluación que pueda considerar los problemas ocasionados por las organizaciones al medio ambiente.

Las organizaciones con la finalidad de verificar su visión y misión contratan a profesionales que les informarán sobre los procedimientos relacionados con los registros de contabilidad y cuya misión es evaluar los procedimientos establecidos para prevenir posibles fraudes, actividad conocida como auditoría interna, proceso llevado a cabo por empleados de la empresa.

Al mismo tiempo, como respuesta a las organizaciones, debido a su crecimiento y ante la necesidad de verificación de funciones como producción, mercadotecnia, administración de recursos humanos y finanzas, los profesiones han tratado de solucionar estas expectativas industriales mediante la auditoría operacional, considerada como una extensión de la auditoría financiera, podemos decir que la auditoría operacional es una extensión de la auditoría interna, pues presenta la necesidad de evaluar la

manera como se están haciendo las cosas, como se lleva a cabo las operaciones o procedimientos.

La valiosa necesidad de poder evaluar no solo los aspectos financieros, sino los aspectos administrativos dio lugar a la aparición de la auditoría administrativa que ha permitido evaluar la gestión administrativa y como son utilizados los recursos de la ciencia administrativa, evaluando como los dirigentes de la empresa están utilizando la metodología de trabajo que les marca las ciencias administrativas,

La velocidad de los cambios, debido al avance de las comunicaciones, de la informática, el incremento de las relaciones entre países, originado por los tratados de libre comercio, permite que los mercados se expandan a nivel internacional, estimulando así la competitividad entre las organizaciones por ofrecer bienes y servicios de mejor calidad, ha ocasionado que las tareas y las responsabilidades de los gerentes y administradores sean más difíciles, requiriendo información objetiva para la toma de decisiones.

Las nuevas tecnologías empresariales y las corrientes de la reingeniería, la calidad total, han motivado a que la auditoría incursione en nuevos enfoques.

Al analizar los aportes de la ciencia de la contabilidad a la problemática ambiental sucedida en el presente, y en revisión a los principios de contabilidad vigentes hasta 1988, los problemas ambientales no eran considerados, es a partir de 1998, cuando se dan los primeros intentos de normalizar el actuar del auditor con la aparición de la Declaración Internacional de Procedimientos de Auditoría 1010 (DIPA 1010), se asimila a

las NIA (250, 310, 400), referidos en el marco teórico de la presente tesis doctoral.

Esto nos lleva a inducir que a pesar de la existencia de la contaminación ambiental que data de la época Ramsés III (1200 a. de C.), es a partir de 1998, cuando la auditoría comienza a dar su aporte al desarrollo sustentable, pero a pesar de la existencia de esta declaración, los auditores seguimos centrado más en los aspectos cuantitativos (valores financieros) y logramos realmente una evaluación cualitativa del comportamiento de las empresas con el entorno ambiental.

4.3.- El camino a seguir.

La visión del pasado y lo que este ofreció; la visión al presente y sus resultados, originan una posibilidad que nos lleva a concluir en lo siguiente.

Se avizora el probable nacimiento de una nueva tendencia en la auditoría, la necesidad de contar con un panorama amplio y completo respecto a una empresa marcando un nuevo camino.

Es así como los auditores tienen que prepararse para asesorar en las acciones que hagan posible introducir modificaciones y ajustes en las metas, políticas, normas y procedimientos para enfrentar con éxito las nuevas circunstancias planteadas en el entorno industrial y empresarial, concibiendo la auditoría como una función destinada a contribuir eficazmente a elevar el nivel de economía y de efectividad de las operaciones, examinando y evaluando, a través de un proceso de comparación del rendimiento real con relación a los resultados previstos y necesarios al cumplimiento de los objetivos planteados por las organizaciones y poder dar respuesta al deterioro del medio ambiente.

Como puede percibirse, la auditoría integral pretende una evaluación, no sólo por el análisis y evaluación de las operaciones financieras, sino como una evaluación total e integral que incluya los aspectos financieros-contables, control interno, cumplimiento legal, economía y eficiencia, cumplimiento de los objetivos y el entorno económico – social

Es cierto que toda empresa crea una estructura organizativa con el fin de enmarcar y delimitar las funciones, actividades y responsabilidades de los componentes sociales de la organización, así como también de políticas que permitan aplicar estrategias en los casos que se requieren acciones rutinarias para el logro de la toma de decisiones más acertadas.

Las Organizaciones cuentan con políticas, reglas y procedimientos, pero también van a utilizar métodos de control preparados para proporcionar resultados independientemente del enfoque ya sean de contabilidad o administración, así como minimizar las desviaciones o riesgos para el logro de los objetivos planteados.

Ante esta perspectiva que se suceden en las organizaciones, los auditores deben dar respuesta con procedimientos de auditoría acordes a la realidades de un mundo globalizado con la finalidad de prestar un mejor servicio y así mismo proporcionar soluciones a los problemas ambientales.

Podemos decir que el paradigma de la auditoría integral es un modelo de control completo de la gestión de una empresa incluyendo su entorno donde converjan la responsabilidad social y los problemas ambientales, vistos desde la perspectiva interna de la empresa y el medio donde estas se desenvuelven y así poder brindar a los inversionistas, al estado y a la

comunidad una razonable opinión sobre la calidad, eficiencia, eficacia de la gestión administrativa así como una evaluación de los controles establecidos por las organizaciones, verificación de misión y visión, así como también dar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros, determinando los defectos, los desvíos y los problemas detectados y aportando soluciones.

Bajo este paradigma los objetivos formulados para realizar una auditoría integral y tomando en consideración los problemas ambientales, se deben diseñar una serie de pasos, que el auditor debe cumplir con el propósito del logro de sus metas y dar su aporte al desarrollo sustentable, esta planificación y de acuerdo a la posición del investigados toma un nuevo matiz donde a pesar del cambio cualquier lector puede inferir su estructura como lo asevera Lovett (1986: 274): “De modo que en la práctica retenemos nuestras viejas definiciones, pero entendiéndolas de manera distinta”, de tal manera que la estructura del proceso de auditoría se visualizaría así:

- 1.- Lo primero de un todo.
- 2.- Una extraña historia.
- 3.- Obtención de información sobre las obligaciones legales del cliente en el contexto ambiental.
- 4.- procedimientos analíticos sintéticos.
- 5.- El significado del caos.

6.- Entendiendo el control.

7.- El riesgo persiste.

8.- Es cuestión de grado.

8.1.- El efecto de los impactos ambientales sobre el grado.

9.- Los procedimientos de auditoría, un enfoque ambientalista.

10.- El veredicto.

Bajo este esquema, los auditores deben planificar su auditoría en un proceso de integración, dándole la importancia a la evaluación del medio ambiente, la efectividad de los sistemas de control y la confiabilidad de los sistemas de información, así como a las actividades propias de las organizaciones, de las fuentes de financiamiento, los costos que el desarrollo implica y la gestión administrativa.

Los pasos antes descritos serán tratados en el capítulo V, de la presente tesis doctoral.

La importancia de tener un buen control administrativo en las organizaciones demuestra lo práctico que resulta al momento de medir la eficiencia y la productividad, si se centra en las actividades básicas que ellas realizan pues de ello depende mantenerse en el mercado tal como lo expresa Mancillas. (ob.cit.: 89) expresa “La finalidad del control es ver que lo planeado se lleve a cabo, lo importante entonces son los planes, por tanto

las técnicas de control que se usen deberán ajustarse a las características de los planes.”

El ámbito en que se desarrolla la auditoría no se circunscribe al nivel micro, sino que se fundamenta al entorno en que se desarrolla su accionar, lo que exige una evaluación completa para lograr los objetivos trazados en el plan de trabajo.

Según lo expresado anteriormente, esto nos lleva a redefinir el proceso de la auditoría ya que la revisión no debe estar solamente limitada al entorno interno natural de las organizaciones, sino su entorno externo o ámbito exterior, lo que permitirá abarcar los elementos financieros, operativos ambiente de control, sistemas de calidad, de comunicación, los sistemas de seguridad industrial y el medio ambiente.

Esta redefinición lleva a la necesidad de tratar de seguida el tema la auditoría y el medio ambiente.

4.4.- Auditoría y Medio ambiente

Por las razones antes expuestas podríamos preguntar, ¿En que medida el auditor considera el impacto de los riesgos ambientales en sus procedimientos de auditoría aplicados en las organizaciones?, ¿Cómo es el grado de relación de las empresas con los entes financieros?, ¿Es razonable la determinación de los costos de los productos que permiten su grado de permanencia en el mercado?, ¿Cuál es la influencia de las nuevas tecnologías en el proceso productivo? y ante estas interrogantes ¿Cuál es el grado de importancia que las organizaciones le dan al medio ambiente?.

Como se puede apreciar la auditoría debe abarcar numerosas áreas y que pareciera imposible ser plenamente alcanzadas presentándose como es lógico problemas hasta en la incumbencia con otras profesiones, así como la de opinar sobre áreas desconocidas para ciertos profesionales, todo esto es solucionable con la creación de grupos multidisciplinarios de trabajo y con la formación de profesionales integrales no solo a nivel multidisciplinarios sino también inter y transdisciplinarios capaces de dominar sistemas informáticos, sistemas de calidad, sistemas de comunicación, aspectos legales y proyecciones económicas y controles ambientales.

Es así como se puede percibir la auditoría en una era caracterizada por la globalización económica, los cambios constantes en la tecnología de la información y en la integración de bloques económicos y es aquí entonces cuando los auditores debemos dar valor real al trabajo realizado.

No escapa la presión sentida por los auditores de parte de los sectores industriales al solicitar mayor valor agregado de las auditorías realizadas ante el incremento sucedido en los costos que puedan dar satisfacción a los inversionistas y a la sociedad en general. Los auditores ante esta avalancha deben levantar menos tímidamente sus ojos, para vislumbrar el futuro que ante el poco aporte de una auditoría puede significar, sin lugar a dudas en el inmediato futuro, un marginamiento de la profesión que por su exagerado proteccionismo de normas, procedimientos y disposiciones ocasionan severos daños en cuanto a los logros se refiere que significa dar mayor valor agregado al trabajo realizado.

Vivimos un mundo caracterizado por la globalización, los avances tecnológicos, la integración de los bloques económicos, altos niveles de competitividad y cambios constantes en las leyes que rigen el quehacer y como hacerlo a nivel nacional y mundial que demanda la existencia de

profesionales integrales que permitan un trabajo multi y transdisciplinario dentro de las organizaciones y al mismo tiempo que garanticen mayor flexibilidad en los procesos de adaptación ante los cambios.

Estos cambios son una realidad de la vida diaria, ninguna organización puede darse el lujo de suponer que está aislada de las actividades cambiantes, esto a su vez ha traído como consecuencia que la competitividad y la necesidad de existencia de las organizaciones se haya convertido en un negocio prominente y en constante preocupación tanto para el sector público como privado, ya que los negocios globales son una competencia entre naciones.

Es cierto que en toda empresa se crea una estructura organizativa con el fin de enmarcar y delimitar las funciones, actividades y responsabilidades de los componentes sociales de la organización, así como también de políticas que permitan aplicar estrategias en los casos que se requieren acciones rutinarias para el logro de la toma de decisiones más acertadas.

A parte de contar las organizaciones con políticas, normas y procedimientos, también van a utilizar métodos de control preparados para proporcionar resultados independientemente del enfoque ya sea de contabilidad o administrativo, así como minimizar las desviaciones o riesgos para el logro de los objetivos planteados.

Ante esta situación que se presenta a nivel mundial y que no escapa dentro de las organizaciones venezolanas, es necesario introducir cambios en el quehacer del auditor mediante una adaptación constante de las normas y procedimientos de auditoría, con la finalidad de realizar una evaluación

acorde a los cambios que se realizan en un mundo globalizado con la finalidad de dar respuesta a las conductas de las organizaciones.

El avance teórico que ha tenido la auditoría y la relevancia de ésta para las organizaciones es una realidad en el mundo académico, pero que ocurre en el mundo empresarial, ¿empresarios y administradores están al tanto de los nuevos enfoques de auditoría y estos están siendo aplicados?

Indudablemente de acuerdo a lo anterior se hace necesario de una integración dentro de las organizaciones con la finalidad de lograr los objetivos planteados, es así como la evolución de las empresas, los negocios, los mercados y su entorno en general están dando señales que deben producirse cambios significativos ante la problemática de la protección del medio ambiente, la contabilidad y la auditoría no dejan de ser indiferente y se deben enfocar más hacia los aspectos antropocéntricos, sin dejar de visualizar las organizaciones y su entorno, concepción que involucra la preocupación de la sociedad y su entorno con la naturaleza.

Ahora si no se logra esta integración, seguiremos ocasionando daño al ambiente como se ha sucedido durante la existencia del hombre que ha provocado daño no cuantificable al medio ambiente, como en los últimos 150 años donde se han ocasionado daños a la atmósfera tales como el efecto invernadero.

Para dar respuesta a esta problemática debemos integrar las diferentes disciplinas profesionales tales como la economía que procura maximizar el bienestar humano tomando en cuenta las limitaciones del capital y las tecnologías existentes, la ecología que busca preservar los

subsistemas ecológicos con el fin de mantener el sistema ecológico mundial, la sociología que recalca que los agentes claves son los seres humanos y que se debe prestar atención a su forma de organización y necesidades básica y por supuesto la administración y la contaduría más que por su relación con el desarrollo sustentable, su relación con la economía y con las teorías desarrolladas por esta rama.

Es así como los profesionales dedicados a la auditoría tienen que prepararse para asesorar en las acciones que haga posible introducir modificaciones y ajustes en las metas, políticas, normas y procedimientos para enfrentar con éxito las nuevas circunstancias planteadas en el entorno industrial y empresarial, concibiendo la auditoría como una función destinada a contribuir eficazmente a elevar el nivel de economía, la efectividad de las operaciones y la relación de la organización con el medio ambiente, examinando y evaluando, a través de un proceso de comparación del rendimiento real con relación a los resultados previstos y necesarios al cumplimiento de las metas planteadas por las organizaciones y poder dar recomendaciones que permitan el alcance de los objetivos, manteniendo la preocupación por la protección del medio ambiente en sus dos vertientes, la protección del ser humano (antropocentrismo) y la vertiente que se relaciona con la protección de la naturaleza (naturocentrista).

Este proceso de evaluación no puede concebirse como un mecanismo de control más dentro de las empresas, sino como un nuevo procedimiento que debe ser aplicado por los auditores y que se logra mediante la prestación de un nuevo servicio profesional.

Este nuevo paradigma conlleva a redefinir el concepto de auditoría y especialmente la del auditor quien debe considerar tanto los aspectos financieros, administrativos y la relación de sustentabilidad de las

organizaciones con el medio ambiente para satisfacer nuevas demandas de la Sociedad mediante una evaluación integral, es así como Enrique (2001: 435) identifica la evaluación integral como el proceso para: “efectuar, durante su ejecución, examen y evaluación de la planeación, organización, control interno operativo, control interno contable y mejoramiento administrativo, así como del cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables al área o programa por revisar.”

Como puede percibirse, este proceso pretende una evaluación, no sólo del análisis y evaluación de las operaciones financieras, sino como una evaluación total e integral que incluya los aspectos administrativos - contables, para el logro del cumplimiento de los objetivos y el entorno social – ambiental.

En este aspecto se ha podido observar, que motivado a la formación profesional, la integración de los procedimientos de evaluación de las organizaciones se han mantenido parceladas, y de hecho hasta se han normalizados los procedimientos evaluativos de acuerdo a leyes de ejercicios profesionales sin tomar en consideración las necesidades reales de las empresas y más aun sin tomar en consideración las consecuencias que estas organizaciones causan al medio ambientes.

4.5.- La contaduría en Venezuela, el entreverado en el tiempo.

En Venezuela la contaduría se puede clasificar en dos etapas, los profesionales antes de 1973 que se apoyaban en los pronunciamientos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos y Administradores Comerciales de Venezuela, los cuales eran de obligatorio cumplimiento ético

para los miembros de la Federación, careciendo los mismos de base Jurídica y los que no pertenecían al gremio que seguían las Normas de México y de Estados Unidos, pero sin ninguna sustentación legal, observándose una división de la profesión.

A partir de la aprobación de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela (25 de Septiembre de 1973) y publicada en Gaceta Oficial No. 30216 el 27 de Septiembre de 1973 entra en vigencia una nueva perspectiva en el quehacer del auditor, ratificándose un alto grado de responsabilidad al tener que dar fe pública sobre la situación económica financiera de cada ente u organización que solicitare sus servicios y al mismo tiempo proteger y resguardar el pensamiento nacionalista y los intereses del país.

Este paradigma de dar Fe Pública se ha mantenido en el tiempo, pero con una característica que la opinión dada se basa en cifras pasadas (cifras muertas) que no aportan ningún valor al trabajo realizado y que en su esencia no aporta beneficio a la organización, ni a la sociedad.

Podemos decir que la contaduría en Venezuela desde la promulgación de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela, se ha mantenido bajo esquemas tradicionales y manteniendo un paradigma en el tiempo. Para el periodo 1983 - 1993 La Federación de Colegios de contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) emite pronunciamientos sobre declaración de principios de contabilidad, declaración sobre normas y procedimientos de auditoría y publicaciones técnicas del que hacer del contador, basados en los pronunciamientos norteamericanos.

Estos pronunciamientos 15 Declaraciones de Principios de Contabilidad y 13 Declaraciones de Normas de Auditoría se han mantenido, orientando el que hacer del profesional de la contaduría en Venezuela, por supuesto con las normas supletorias internacionales o del Instituto Mexicano.

Ahora debido a los avances tecnológicos, la alta competencia económica y comercial, con fuerte exigencias para las organizaciones y la integración de bloques comerciales ha motivado a que la información emitida en los informes de auditoría o en los procesos de contabilidad bajo esta figura de normas nacionales y normas internacionales en muchos casos no permiten su adecuación a los mercados internacionales, a partir del año 2004 la FCCPV decide adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), dentro del Plan Estratégico para adoptar las NIC, la Comisión Nacional de Valores (CNV), creó un Comité de expertos contables integrado por profesionales de la CNV, Banco Central de Venezuela (BCV), Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), Federación de Colegios de Contadores Públicos y algunos entes emisores.

Diera la impresión que esta es una solución, pero una solución a la uniformidad de la información financiera que va a permitir sea presentada homogéneamente, por cuanto los accionistas, inversores, gerentes, acreedores y el Gobierno, requieren de una con información financiera confiable que les permita tomar decisiones claras.

Los mercados internacionales cada día exigen una producción orientada a la parte ecológica, producción verde, desde esta visión debería existir un enlace entre producción e información, no es lógico que la producción este orientada a preservar el medio ambiente y la información financiera este solamente presentada homogéneamente y de acuerdo a

normas que no conllevan a la verificación del cumplimiento de las leyes o normativas ambientales.

En Venezuela la profesión del contador público hasta el presente no ha dado esa información y aun nos mantenemos en el paradigma tradicional de opinar sobre los estados financieros y si los mismos están de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cabría preguntarnos ¿Es que los desastres ecológicos, la disminución de la capa de ozono, la no contribución al desarrollo sustentable, no debería formar parte de esa información?

Es lamentable ver como Venezuela duplico la emisión de gases de efecto invernadero, y se sitúa entre los 30 primeros países emisores de dióxido de carbono, tal como lo afirma el Informe sobre Desarrollo Humano 2007-2008 “La lucha contra el cambio climático: solidaridad frente al mundo dividido” El Nacional cuerpo 2D (2007: 6) “Desde 1990 hasta 2004 se produjo un aumento de 47.8% en las emisiones de dióxido de carbono en Venezuela. De 117 metros de dióxido de carbono al año se paso a 173, lo que corresponde a .06% de la proporción total del mundo.”

Antes esta aseveración, es evidente que debe existir un nuevo paradigma de auditar los aspectos financieros de las organizaciones, donde la integración (contabilidad – ecológica) contribuya con su información ha aportar datos relevantes de la situación.

4.6.- En busca de los cambios.

Para la conformación del discurso se tomó en cuenta los cambios producidos en la profesión del contador público y su aporte referidos a la contaminación ambiental, así mismo los logros y obstáculos en la aplicación de las NIA y NIC, en los procesos de auditoría bajo el enfoque ambiental.

De la misma manera se logró obtener una discursiva sobre las NIA y las NIC, que orientan al auditor en su quehacer durante los procesos de evaluación de las empresas, en otro orden de idea en el discurso de los entrevistados, se determinó la existencia o no de normas o estadales internacionales aplicables a las empresas y los que el auditor debe considerar para poder visualizar posibles contingencias o reclamos por problemas ambientales existentes en las mismas.

En relación a la integración de las normas de auditoría como nueva tendencia mundial ante el contexto del medio ambiente, se tomó como principales referentes discursivo a los contadores públicos, así como personas involucradas en el detección de la contaminación ambiental, tal como se expuso en el capítulo III.

En este aspecto se desglosan la terminología que comienza a enriquecer al discurso de la auditoría integral bajo el paradigma ambiental. Al respecto, se van mezclando conceptos que caracterizan a los auditores y su forma de actuar ante los problemas ambiental, aunado a la información obtenida por los expertos en el área.

Los criterios de selección para la escogencia de los sujetos de interpretación discursiva estuvieron en función a lo planteado en el capítulo

III, tener o haber tenido función como auditores, de la misma forma, se tomaron informantes claves involucrados en el proceso de detección de la contaminación ambiental para conjugar sus apreciaciones para la configuración de una praxis de auditoría orientada hacia el contexto ambiental., quienes expresaron su percepción del área problemática, quienes que se mencionan a continuación:

Lic. González, Maira. Profesional de la contaduría pública egresada en el año 94, con 10 años de experiencia en el área de auditoría en firmas a trasnacionales, y en los últimos años ejerciendo la profesión independiente y dedicada durante cuatro años al área docente en Universidades Venezolanas.

Lic. Rivas, Rhaiza. Licenciada en Contaduría Pública, egresada de la Universidad de Carabobo – UC – 1991, experiencia profesional Deloitte – anteriormente Deloitte & Touch y Chrysler de Venezuela, LLC –

Lic. Navas Reinaldo. Contador Público, Egresado de la Universidad de Carabobo el 25 de Abril de 1975, docente universitario desde 1975, expresidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, miembro del Comité de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, representante de Venezuela ante la Federación Mundial de Contadores Públicos, IFAC (International Federation of Accountants).

Mcs. Falcón Ganeida. 12 años de experiencia en el ejercicio de actividades profesionales en el área de planificación, ordenación del territorio y ambiente: componentes técnicos, legales, estudios específicos, evaluación y estudios de impacto ambiental.

Doctora Díaz Esmeya. Docente expresada del pedagógico de Caracas en el área de ciencias biológicas, maestría en ecología en el MIC, doctorado en ecología en la Universidad Autónoma de Madrid, con experiencia profesional en simplificar los conocimientos difíciles en el área de la ecología y especialmente en educación ambiental.

Cuadro 1. Sujetos para la Interpretación Discursiva

SUJETOS PARA LA INTERPRETACIÓN DISCURSIVA (INFORMANTE)	CONFIGURACIÓN CONCEPTUAL DEL DISCURSO	RACIONALIDAD PRESENTE EN EL DISCURSO	EXPRESIONES PRESENTES EN EL DISCURSO	CONEXIDAD CON EL SUJETO DE ESTUDIO.
1. Lic. González Maira.	Nomas Internacionales de contabilidad, procedimientos de auditoría	Fundamentada en las NIC y NIA.	Valores, Principios, Nomas, ética.	Fundamentación teórica inmersa en las NIC y NIA.
2. Lic. Rivas Rhaiza.	Información relevante, aplicación de procedimientos, ética ambiental.	Procedimientos de auditoría, ética	Disciplina y Reglas claras	Información pertinente para la integración de procedimientos de auditoría en el contexto ambiental.
3 Lic. Navas Reinaldo.	Cambios en la profesión, y la contabilidad, contaminación ambiental, NIA.	Responsabilidad en la contaminación ambiental.	Cumplimiento ambiental, desarrollo de la auditoría.	Cumplimiento ambiental por las empresas.
4. Mcs. Falcón Ganeida.	Programas de conservación ambiental, leyes ambientales en Venezuela.	Conservación ambiental, leyes ambientales.	Cumplimiento Legal.	Bases legales en los aspectos ambientales.
5. Doctora Díaz Esmeya.	Actuación del contador, problematización ambiental.	Ética.	Desarrollo sustentable.	Activación de la problemática conducente al desarrollo sustentable.

4.6.1.- Los sujetos-objetos interactuantes en los cambios.

Los auditores han mantenido una visión pragmática de la realidad de las empresas, tal vez debido a su formación profesional, donde la misma está orientada a la verificación de las cifras mostradas en los estados financieros, este pragmatismo de observar la realidad de las organizaciones, ha mantenido la profesión encajonada bajo unas normas bien sea de contabilidad o de auditoría, pero que no los orienta hacia el naciente paradigma.

Es así, que es importante verificar las opiniones de los diferentes informantes para lograr un constructo de ideas que fundamente la presente tesis doctoral en lo referente a la integración de las normas de auditoría en el contexto ambiental.

Para muchos auditores les cuesta creer el grado de relación que existe entre la contabilidad y la ecología, bien sea por que la observan como disciplinas tan distantes y diferentes que no tratan de visualizar un acercamiento de la una con la otra, tal vez por su formación profesional encajada dentro de las operaciones financieras regidas por lo cuantitativo y no visualizan lo cualitativo inmerso dentro de la actividad.

Pero la realidad desde los nuevos paradigmas y en virtud de la problemática ambiental presentada por las empresas, los profesionales de la contabilidad no deben ser indiferentes, somos testigos de la fuerte influencia que está ejerciendo la ecología en la economía de las empresas. Ahora es aquí donde entra a relacionarse la contabilidad debido a que su objetivo es medir aquellos hechos económicos que afecten a la entidad para brindar información relevante, fidedigna, confiable, oportuna, comprensible, objetiva e íntegra, tal como lo expresa Rivas, R.:

En lo económico, industrial, agrícola y de servicios, ha creado una combinación de intereses económicos, sociales, culturales y políticos, que esta involucrado a la contabilidad junto con otras disciplinas en la identificación de sus deficiencias y necesidades ambientales y es un desafíos importantes para la profesión contable quienes, estamos llamados a realizar algunos cambios de paradigma para ayudar a resolver problemas concretos, dada la necesidad de proponer soluciones tanto de orden informativo, como de medición, reconocimiento y valoración de la gestión interna. (Entrevista 2008).

Rivas, induce a pensar que la contabilidad y el ejercicio de esta profesión no deben ser indiferentes a la problemática existente a nivel mundial de la contaminación ambiental, tal como lo asevera un gerente divisional, de una compañía extractiva y procesamientos de tamaño mediano y citado por Gray, Bebbington y otros (ob. cit.):

¿Los contadores? Nunca pensamos que ellos fueran a involucrarse. Justamente ellos se identifican a si mismos con los números. Nosotros los invitamos a que lo hagan y si ellos empiezan a interferir y dicen que eso cuesta mucho, nosotros simplemente pasamos por encima de ellos. No estoy seguro que realmente hubiéramos querido involucrarlos. Ellos son buenos en su trabajo pero están más cercanos a la prevención de las iniciativas ambientales que al fomento de ellas. (p. 55)

De acuerdo a la postura de Rivas, y lo planteado anteriormente, se nos presenta un dilema, o cambiamos nuestra praxis profesional o definitivamente seguiremos dando información de hechos que no permiten la sustentabilidad del planeta, ante esta problemática deberíamos preguntarnos: ¿Se han producidos cambios en la profesión del contador público que permitan dar respuesta a la contaminación ambiental? al respecto Navas, R. plantea: “Ninguno. Lo que ha surgido en nuestra profesión, respecto a la contaminación ambiental, se refiere al registro de los

pasivos ambientales y a la contabilidad y auditoría del medioambiente, pero eso no es dar respuestas a la contaminación ambiental.” (Entrevista 2008).

Sustentando la información suministrada por Navas podemos ver como en la declaración de principios de contabilidad Nro. 0 (DPC 0), emitida por la FCCPV cita una definición de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la define como: La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan (P. III)

De acuerdo a lo anterior se observa una postura pragmática donde el valor práctico de las cifras financieras es el criterio de la verdad, y más aun manteniéndonos en lo cuantitativo, y no permitiéndonos ver lo cualitativo de la profesión, sin embargo la praxis nos lleva a redefinir la postura del contador público y nos obliga a dar información pertinente de la problemática ambiental, y creo que esa información está inmersa en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), si la vemos desde un punto de vista cualitativo y nos aprovechamos del discurso inmerso en la mismas tal como lo asevera González, M.:

Cambio como tal, lo podemos ver desde mi punto de vista de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad que ella obliga a realizar estimaciones sobre cualquier evento que pueda influir en los estados financieros, el aspecto ambiental puede ser uno de esos eventos, el problema está cómo determinarlos. (Entrevista 2008).

González concluye:

Considero que todos esto no se esta haciendo a nivel general probablemente por lo costosa que pueda ser, porque bien debemos tener que buscar la ayuda de un especialista, ya que el contador puede saber que se necesita una estimación contable mas no si ese cambio ambiental lo va a generar. (Entrevista 2008)

Indudablemente y de acuerdo a las posturas de los informantes, y de las teorías planteadas en esta tesis doctoral, el aporte de la profesión del contador público a la problemática ambiental debe ser redimensionado, a un nivel donde converjan caracteres de que promuevan la sustentabilidad con los aportes teóricos de las ciencias contables, no podemos seguir sustentando los fenómenos en las concepciones del paradigma tradicional que se agota con la información de los hechos sucedidos, sin tomar en consideración eventos futuros, inciertos y signados por las contingencias ambientales.

Sin duda, en este momento estas características en nuestra realidad son una utopía contable puesto que no se cuenta actualmente con ningún mecanismo que nos permita medir las variables que intervienen en la contaminación ambiental. Lo único cierto es que deben ser desarrolladas distintas metodologías y procedimientos que consideren este vital aspecto, así como también el surgimiento de novedosas tendencias de integración, para poder entregar una construcción aceptable de de la realidad de las empresas, ante la problemática planteada.

4.7.- El aporte en su opinión.

La auditoría es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de corresponsabilidad entre la información y los criterios establecidos, de acuerdo a este planteamiento, ¿Qué construimos?, ¿Qué informamos?, y ¿que grado de responsabilidad sobre esa información asumimos? La declaración sobre Normas de Auditoría de Aceptación General, emitida por la FCCPV, expresa: “La responsabilidad del Contador Público respecto a los estados financieros que examina, se concreta a expresar una opinión sobre los mismos; la empresa es responsable por los hechos presentados en dichos estados financieros. En forma semejante, ya que el Contador Público tiene como finalidad el expresar una opinión. (P. 9).

De acuerdo a lo planteado por la FCCPV, seguimos dando información sobre cifras presentadas en los estados financieros, sin embargo la realidad es otra, dejamos de evaluar las organizaciones como un todo, es decir como esa organización interactúa con el contexto y que aporte da al desarrollo sustentable.

Ante esta situación cabría preguntarnos; ¿Está aportando la profesión del contador público, en su opinión sobre los estados financieros, datos relevantes sobre la contaminación ambiental?, al respecto Rivas señala lo siguiente: “Los estados financieros y sus notas explicativas a la fecha solo se centran en dar información razonable producto de operaciones financieras ocurridas en un periodo determinado de tiempo, sin revelar información sobre daños o beneficios ambientales”. (Entrevista 2008),

Por su parte Navas expresa: “La contabilidad solo registra números, la contaminación ambiental requiere de estudios más profundos. Sería necesario anexar a los estados financieros, los esfuerzos financieros que

estaría haciendo la empresa para reducir a su mínima expresión la contaminación ambiental que pudiese generar.” (Entrevista 2008).

La degradación ambiental, ahora más que nunca, ha puesto en peligro el futuro de la especie humana. Incluso algunos científicos han llegado a hacer pronósticos apocalípticos, en términos de que si no se hace algo para revertir esta situación, terminaríamos por quedarnos sin hábitat. Esto debe llevar al contador público a opinar sobre esta problemática, en vista de poder enfrentar el hecho que ahora enfrentamos el mayor desafío: la sobrevivencia. Se trata pues de valorar uno de los más preciados tesoros: la vida del ser humano, de las organizaciones y del planeta.

La preservación y conservación de la biosfera, la ampliación de la percepción de la idea de calidad de vida con todas sus implicancias y el nuevo concepto de desarrollo sustentable, es el puntal de apalancamiento para diseñar nuevos enfoques de la profesión del contador público, con la cara visible de la actual posición que se ha constituido como respuesta a la problemática medioambiental.

Lo que se puede esperar de nosotros y de la consecuente revisión de conceptos e ideas, es el surgimiento de un nuevo modelo para la información de hechos sucedidos en las empresas, ya que éstos debería permitir reflejar adecuadamente la situación o contexto informativo para el análisis y evaluación desde la nueva perspectiva concebida, en función de los ahora diferentes requerimientos de la problemática ambiental, formación relevantes para los usuarios del Informe de Auditoría.

Una buena demostración de esta nueva perspectiva, se da en la franca decadencia del pensamiento que tienen los empresarios referentes a que el lucro genera empleo, renta, prosperidad y bienestar, pues el lucro,

como la ecología lo está probando, no genera necesariamente calidad de vida.

Como la expresión de una opinión sobre los estados financieros de una empresa, nace de la aplicación de procedimientos de auditoría y estos procedimientos llevan al logro de los objetivos planteados, da la impresión que en la aplicación de los mismos no existe la integración del área financiera y la parte de sustentabilidad, partiendo de que los elementos de juicio para poder opinar deben ser objetivos, ciertos, y fundamentados en la naturaleza de los hechos examinados, para poder llegar al conocimiento de los mismos con seguridad razonable; el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría consiste en decidir si el mismo ha suministrado al auditor material suficiente para fundamentar su opinión profesional.

Es este conocimiento de las empresas y de los hechos que en ella se suceden nos permiten aplicar procedimientos de auditoría, el cual se puede definir como conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión, de acuerdo a esta definición no debemos ser ajenos a la aplicación de procedimientos tendientes a lograr la satisfacción tomando en consideración la contaminación ambiental y tendiente a determinar contingencias ambientales, pero la realidad es otro tal como lo asevera González, “En el caso de las PYMES los procedimientos de auditoría aplicado para determinar los problemas ambientales no existen, y de acuerdo a mi experiencia, no existe información.” (Entrevista 2008).

Reafirmando lo expresado por González, Díaz: “La actuación profesional de los contadores sobre los aspectos ambientales, está por desarrollarse ya que no es usual que los administradores los economistas los

contadores consideren la variable ambiental dentro de los indicadores que ellos manejan “(Entrevista 2008).

Ambas posturas inducen a concluir que los contadores en la aplicación de procedimientos de auditoría no toman en consideración la parte de contaminación ambiental, al respecto Rivas refuerza lo antes expuesto al opinar:

Como parte del proceso de una auditoría financiera a la fecha no conozco de casos en los que se han definido procedimientos integrales a los cotidianamente aplicados en un proceso de auditoría financiera, tendientes a identificar contingencias relacionadas a efectos de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente. (Entrevista 2008).

Con el transcurrir del tiempo el tema del Medio Ambiente se ha ido apoderando de todas las profesiones y los contadores no pueden ser la excepción, en cuanto a tomar una posición frente a este tema, lo cual, le permita evaluarla desde la perspectiva de la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

El recurso natural es una riqueza que difícilmente es cuantificable y por el momento se hace complejo entender como articular los procedimientos aplicados financieramente con los problemas ambientales. Pero cuando evaluemos las empresas desde el punto de vista de la contaminación podemos decir que estamos incursionando en el tema para convertirla en un área necesaria e importante tanto para el ente como para los usuarios, tal como lo ha expresado Gray, Bebbington y otros (ob. cit: 51): “Frente a esto, lo ambiental puede influir en todos los procedimientos, políticas y –más crucialmente- en el sistema financiero y en el sistema de valoración de desempeño, incentivos y recompensas.”, lo antes planteado es sustentado con lo afirmado por Navas:

Si el auditor externo está auditando una empresa altamente contaminante, debe aplicar pruebas de auditoría que permitan obtener evidencia que la empresa está cumpliendo con los deberes formales atinentes a la contaminación y/o cualquier violación que esta pueda estar incurso de la normativa nacional e internacional en materia de contaminación. (Entrevista 2008)

En este sentido las pruebas de auditoría deben brindarle al contador, la oportunidad de participar en el proceso de medición del impacto ambiental ejercido por las empresas sobre el medio social y natural. Una alta dosis de conocimientos en materia ambiental, es imprescindible para que el contador entienda con propiedad la magnitud del problema de la contaminación y la incidencia de tal proceso sobre los diferentes medios en que se desarrollan las tramas biológicas y sociales, para poder revelar el grado de responsabilidad de la empresa, como unidad contaminante obligada por ello a resarcir los costos ambientales ocasionados por los procesos productivos.

Es importante aclarar que el impacto ambiental es el resultado proveniente en el desarrollo de actividades u obras en ejecución o de proyectos nuevos susceptibles a producir efectos contaminantes.

Como la aplicación de un procedimiento de auditoría debe estar sustentada con una norma de auditoría, es evidente que es aquí en donde las normas internacionales de auditoría crean un vacío en su información respecto a la parte ambiental, tal como lo afirma Rivas: “Aun en la profesión de la Contaduría Pública no contamos con procedimientos claros ni con experticia necesaria para la conducción de una auditoría ambiental integrada con la información financiera” (Entrevista 2008).

Las normas de Auditoría que guían el quehacer del contador público, requiere ante todo que el profesional domine unos referentes teóricos mínimos que le permitan comprender la complejidad del problema ambiental sin perder de vista la relación financiera.

Estas Normas deberían estar directamente relacionadas con la responsabilidad social y con el nivel de fundamentación teórica, pues no se puede pretender que un profesional ignore las cuestiones ambientales sin asumir roles que la sociedad le exige y para los cuales no están capacitados, o en su efecto no está normalizado, tal como lo expresa Navas:

En las Normas Internacionales de Auditoría, NIA la consideración de asuntos ambientales está, no en una norma, sino en una Declaración Internacional de Procedimientos de Auditoría conocida como la DIPA 1010. Dicha norma expresa claramente que “El reconocimiento, medición y revelación es responsabilidad de la administración”. (Entrevista 2008)

De acuerdo a la DIPA 1010, para algunas entidades, los asuntos ambientales no son significativos. Sin embargo, cuando los asuntos ambientales son significativos para una entidad, puede haber riesgo de un error importante (incluyendo revelación inadecuada) en los estados financieros originada por dichos asuntos: en estas circunstancias, el auditor necesita dar consideración a los asuntos ambientales en la auditoría de los estados financieros.

Para llevar a cabo toda esta labor se hace imperativo que el contador demuela sus ataduras al paradigma tradicional, sus conceptos y traspase las barreras de la técnica, y día a día adquiera una mejor fundamentación

teórica que humanice los procesos u se reivindique con los valores del ser humano dentro de los que se encuentra la preservación de su vida, la del planeta y de las organizaciones, al mismo tiempo que le permita poseer capacidades suficientes con el fin de evaluar otros aspectos asociados con su quehacer; como es la evaluación del impacto ambiental ejercido por las unidades productivas sobre la comunidad desde el punto de vista socioeconómico.

Esto lleva a que se pueda afirmar, que el control y la información se constituyen en factores relacionados en un proceso constructivo que enlaza el quehacer del auditor y la conservación del medio ambiente, esto es verdaderamente formas de asumir la llamada responsabilidad social de los individuos comprometidos con la profesión frente a la sociedad y el mundo globalizado.

4.8.- EN BUSCA DE LA NORMA

En la profesión del contador público desde sus inicios se han establecidos Normas Internacionales de Contabilidad por intermedio del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. Desde 1983, los miembros del IASB son todas las organizaciones de profesionales contables que son, a su vez, miembros de la Federación Internacional de

Contadores (IFAC). En enero de 1999, éstos ascendían a 142 miembros en 103 países, representando a más de 2 millones de profesionales contables.

Ahora bien los pronunciamientos plasmado en las NIC, no se evidencia de manera directa el tratamientos que deba dársele para registrar los problemas ambientales, tal como lo asevera González “En las Normas Internacionales de Contabilidad, no se evidencian aspectos ambientales pero nosotros podemos asimilarlas” (Entrevista 2008), al respecto Navas comenta: “Las Normas Internacionales de Información Financiera no contemplan de manera específica el tema de contaminación ambiental. Puede ser que su consideración esté diluida en el tratamiento de los Activos y Pasivos Contingentes. (Entrevista 2008).

De acuerdo a lo planteado por los informantes anteriormente, la no existencia de tratamiento a los problemas ambientales en las NIC, no implica que el problema se nos fue de la mano, la afirmación de González, “podemos asimilarlas”, es el camino a seguir por los profesionales de la contaduría para dar su aporte a la problemática existente, esto significa un cambio en la praxis de actuar por parte del contador, tal como lo plantea Atristain y Álvarez (ob. cit.):

La contabilidad para el desarrollo sustentable es la técnica que registra y cuantifica las operaciones realizadas por una entidad, enfocadas a la disminución de las emisiones de contaminantes, desgaste de activos ecológicos (bosques, ríos, etc.), y el reconocimiento de pasivos contingentes relacionados con restauración y removilización ocasionadas por el daño al medio ambiente.(p. 78)

De igual manera la existencia de leyes ambientales, descritas en el marco teórico, no deben ser ajenas al actuar del auditor, como lo afirma Díaz:

Existe una normativa ambiental legal, que es el marco legislativo de la República Bolivariana de Venezuela, eso considera todos los ámbitos y la legislación es amplia, cubre mucho aspectos, inclusive de la actividad productiva el hecho que no conozca la ley no se exonera de su cumplimiento, entonces una empresa que este cometiendo un ilícito puede ser sancionada. (Entrevista 2008).

Al respecto Falcón G., expone: “La normativa ambiental Venezolana es suficiente y amplia, si realmente se aplicara y tuviéramos una cultura ambientalista minimizaríamos, atenuaríamos los daños ocasionados al ambiente. Sólo en materia de suelo la legislación es insuficiente. (Entrevista 2008).

Concreta su respuesta considerando que:

Realmente a decir verdades el estado ha contribuido en algo, implementado algunos programas, según las líneas estratégicas del plan de la nación, se establece que el desarrollo económico del país esta en función de una política de ordenación del territorio, atendiendo a las realidades ecológicas, geográficas, poblacionales, sociales, culturales, económicas (vocación y potencialidades), y de acuerdo con las premisas del desarrollo sustentable. En mi opinión muy particular, el gobierno no armoniza con el sector industrial, a fin de implementar o desarrollar políticas ambientales que conlleven a incentivar al sector a utilizar tecnologías mas limpias en los procesos de producción, para reducir la contaminación e incrementar la eficiencia ambiental.(Entrevista 2008).

De acuerdo a los planteamientos anteriores y por yuxtaposición estaríamos en el despertar de una nueva manera de pensar, interpretar y actuar en la cual parece conveniente avanzar hacia una nueva moral socio ecológica, que es la ética de las relaciones entre los contadores y la naturaleza, y también una ética de la circularización de los bienes naturales

entre las empresas y su entorno; solo así y por medio de la integración de las NIC al contexto ambiental podríamos dar el aporte al desarrollo sustentable.

Mas allá de lo planteado, indudablemente el enfoque de la ética ambiental es fundamental para la naciente manera de pensar y es aquí donde el comportamiento personal va a influir de una manera directa en el quehacer de cada uno de nosotros como participantes en el desarrollo sustentable. Cabría preguntarnos ¿Cómo afrontamos la contaminación ambiental?, aseveraciones como la de Riva, marcan posiblemente una ética ambientalista cuando sostiene:

Me siento comprometida en cuidar el ambiente donde me desenvuelvo, pero aquí en Venezuela, lamentablemente aún no se ha sensibilizado a la población con programas de educación que permitan tener una conciencia ciudadana de lo que significa contaminación y cuidado del medio ambiente. (Entrevista 2008).

La dicho por Rivas, podría contrastarse a la de Díaz, quien sostiene que para afrontar la contaminación ambiental debemos tener: “perseverancia, espíritu de soñadores, porque es muy difícil convencer a la gente para que cambien sus hábitos de consumo, que es la esencia de la contaminación, es decir uno altera el medio al vivir en él, y si lo impacta a niveles de desequilibrio, esto es ya un nivel de contaminación” (Entrevista 2008)

La postura de los entrevistados marca el camino a seguir en la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto ambiental, ya que de las mismas se desprende la necesidad de poder dar respuesta a la problemática planteada en la presente tesis doctoral.

CAPITULO V
***EL AUDITOR VENEZOLANO Y LOS PROBLEMAS AMBIENTALES, UNA
PERSPECTIVA DE INTEGRACION.”***



La normativa ambiental venezolana es suficiente y amplia, si realmente se aplicara y tuviéramos una cultura ambientalista minimizaríamos, atenuaríamos los daños ocasionados al ambiente.

Falcón G. (2008)

CAPITULO V
EL AUDITOR VENEZOLANO Y LOS PROBLEMAS AMBIENTALES, UNA
PERSPECTIVA DE INTEGRACION.

5. Consideraciones Generales.

En este capítulo se presenta la propuesta sobre un modelo que permita la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto del medio ambiente, para tal fin y en base a los postulados y leyes, tratados en el capítulo II, y los subsiguientes capítulos han permitido al investigador crear una matriz de conocimientos donde convergen las teorías existentes, marco legal, comportamiento de las empresas y opiniones de expertos sobre el tema.

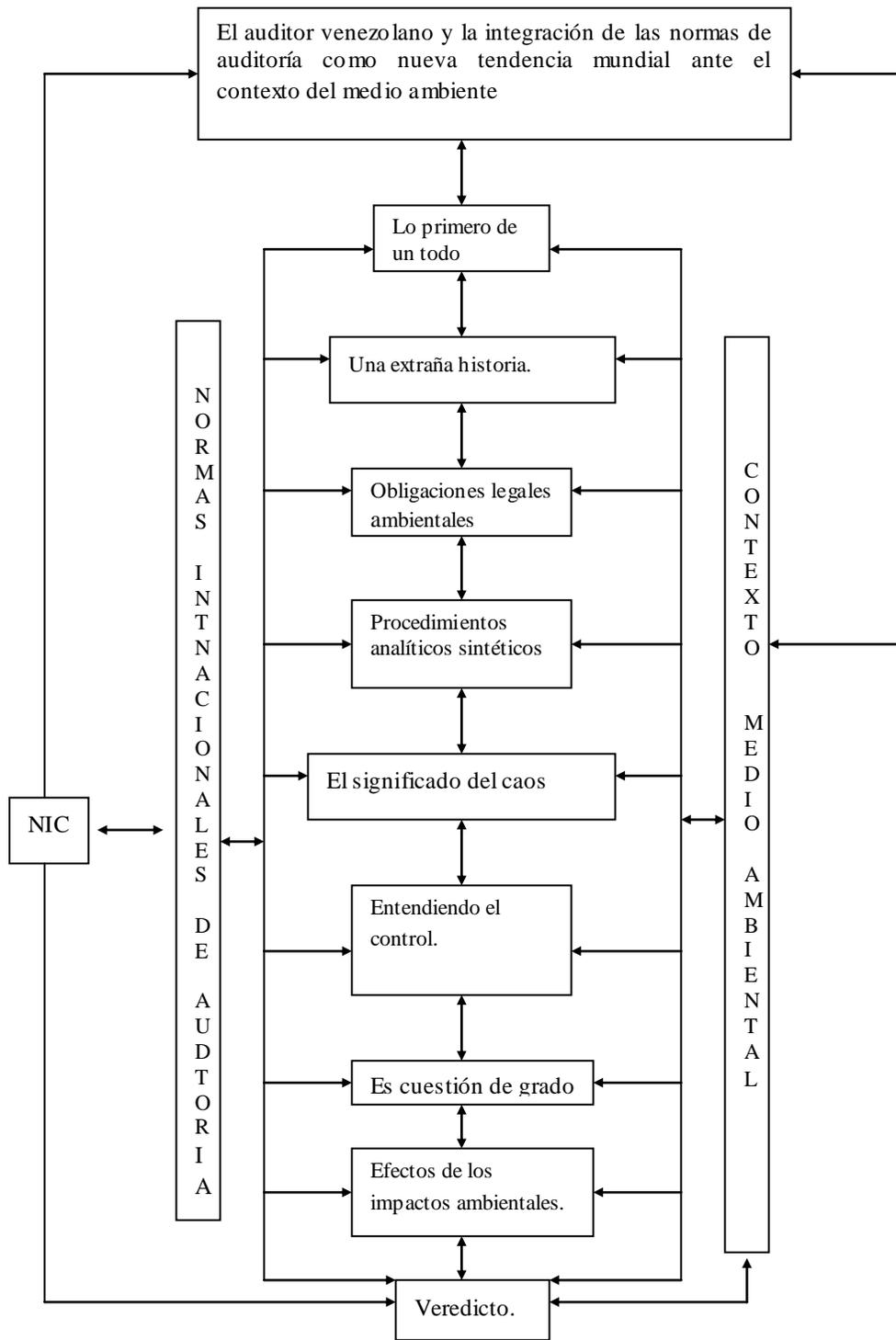
Una estructura soportada con las Normas Internacionales de Auditoría y verificando el cumplimiento de las Normas internacionales de Contabilidad, visto desde un naciente paradigma, permitirá al auditor dar un aporte significativo al desarrollo sustentable.

No se trata de imponer un procedimiento único de auditoría el contexto ambiental, pues el mismo por su estructura tiende a ser dinámico, rompiendo las estructuras pragmáticas y la manera estática existente en las NIC y NIA, donde lo lineal esta presente en cada uno de los pronunciamientos referidos en el marco teórico. Esta estructura se podrá adaptar dependiendo del tipo de empresa a ser auditada.

La auditoría trabaja sobre información procesada de manera contable la no aplicación de normas de auditoría que reconozcan en forma específica el efecto de los problemas ambientales, ocasiona retraso en el desarrollo de normas y procedimientos de auditoría, incluyendo el diseño del informe donde se revelen los problemas ambientales.

Todo lo anterior lleva al investigador a crear una estructura para el diseño de la propuesta en el contexto de estudio, donde interactúan las NIC con las NIA, vistas desde el contexto ambiental, se vislumbra la integración del que hacer del auditor desde el inicio del plan previo rompiendo la estructura lineal establecida en la NIA y visualizando el proceso como un todo hasta concluir con una opinión de lo que esta sucediendo en el entorno ambiental.

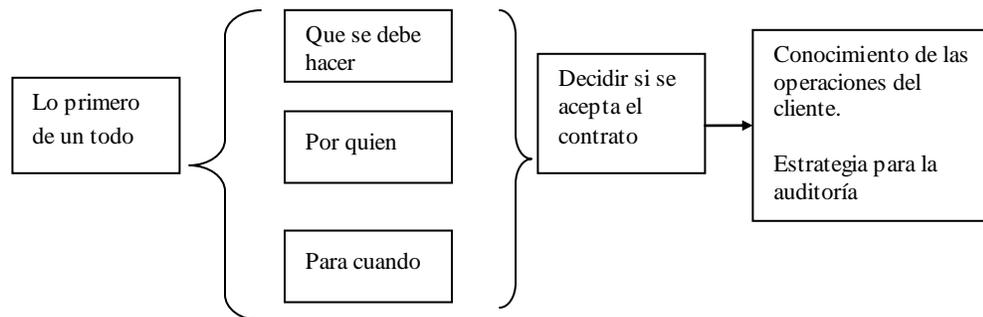
Ahora bien, si el resultado de un proceso de auditoría conlleva a emitir una opinión expresada en un dictamen o informe, donde se pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen, es evidente que y de acuerdo al naciente paradigma se deben tomar en cuenta las posibles contingencias que podrían ocasionar los problemas ambientales y dar confianza a los interesados de los estados financieros para presentarle fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera, los resultados de operación de la empresa y su interacción con el medio ambiente, solo así podemos contribuir a que las empresas tomen conciencia de la gravedad del problema.



Fuente: Elaboración propia.

5.1.- Lo primero de un todo.

En todo proceso de auditoría lo primero de un todo, constituye los primeros pasos que se tienen que realizar, así podemos ver que en la metodología tradicional efectuada por los auditores constituye básicamente; que es lo que se debe hacer, por quien y para cuando, para decidir si se acepta el contrato, la obtención de conocimiento de la operación del negocio del cliente y el desarrollo de una estrategia para organizar la auditoría, todo lo anterior lo podemos ver bajo el siguiente esquema.



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, el desempeño gerencial ha utilizado instrumentos que le permiten encontrar oportunidades, así como identificar problemas, es así como el auditor es lo primero que debe utilizar como instrumento que le permita dinámicamente visualizar, observar y proyectar una empresa de acuerdo a la actuación gerencial, observándola de manera integral he incluyéndola en el contexto ambiental.

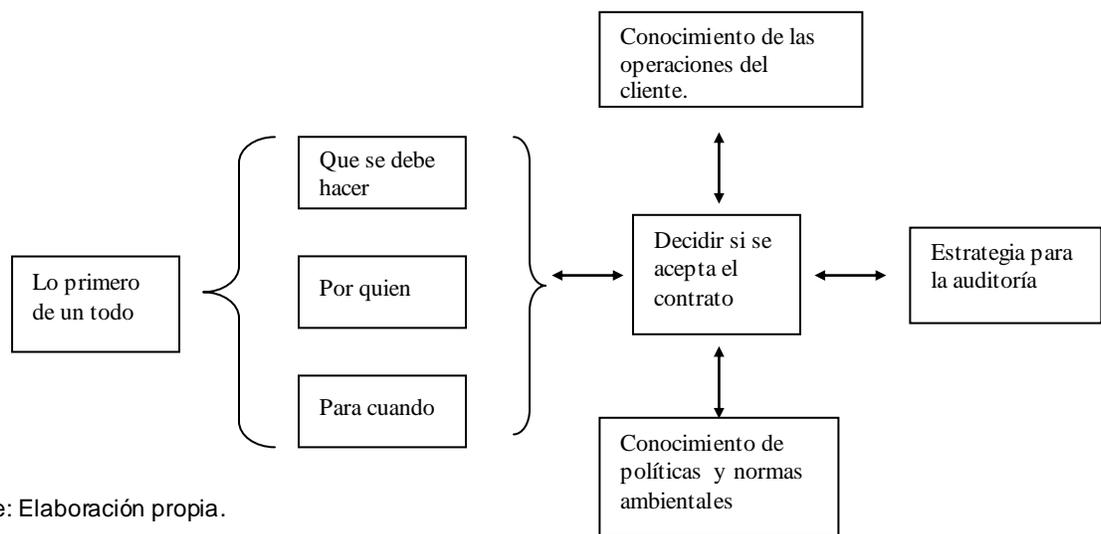
Mediante este escenario es posible determinar los cambios que se han producido en la empresa para hacer frente a aquellos eventos ambientalistas que en un futuro condicione su supervivencia y crecimiento. Es también un medio para que anticipadamente se identifiquen problemas de

contingencia ambiental y se aprovechen los lineamientos establecidos al respecto.

De ser así, lo primero es decidir si se acepta o no la auditoría, se deben conocer las razones del cliente para la auditoría, es importante y visto desde el desarrollo sustentable, obtener una carta de compromiso ambiental de parte de la empresa, esta carta de compromiso nos va a permitir ver los posibles impactos ambientales.

Vista con ese alcance, nos va permitir una transición ordenada entre la situación que actualmente guarda una empresa y la que debe ser en un entorno ambiental, donde conocida su situación actual se procede a definir lo que se quiere conocer.

Como la auditoría debe concebirse como un proceso integral y en el cual todos y cada uno de los pasos deben ser retroalimentados, cuando incluimos los problemas ambientales, estos deben ser considerados en lo primero de un todo como se observa en el siguiente esquema.



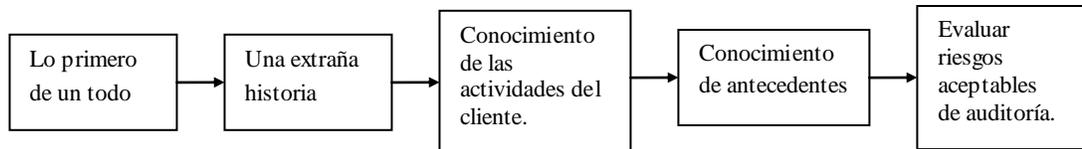
Fuente: Elaboración propia.

Se puede concluir que en este punto, el auditor puede obtener evidencias suficientes de la empresa para poder medir su contribución al desarrollo sustentable.

5.2.- Una extraña historia.

Un conocimiento amplio del negocio del cliente y de las operaciones de la compañía, constituyen una extraña historia para el auditor, entender todas las actividades que realiza la empresa, así como sus antecedentes, muchas veces se convierten en la piedra angular del proceso de auditoría.

Podemos ver como esta extraña historia en lo tradicional se limitan a obtener evidencias que conllevan a evaluar los riesgos aceptables de auditoría, tal como se observa en el siguiente grafico:



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, la auditoría desde contexto del medio ambiente, sólo tiene sentido y puede ser comprendida en forma ordenada si se encuadra en este simple concepto: su propósito es permitir que el auditor entienda la empresa sujeta a revisión, con el detalle suficiente en el asunto ambiental para que su juicio sea válido. En consecuencia, un entendimiento del negocio es la base para que el auditor pueda hacerse un juicio de valor de la problemática ambiental existente en la empresa.

Sin embargo, deben reconocerse e identificarse las limitaciones de ese entendimiento del negocio, por que los auditores están capacitados solo

dentro de los límites de su profesión, y deben visualizar el paradigma naciente de dar aporte al desarrollo sustentable. No es solo asunto de semántica, debe definirse el entendimiento o comprensión de los problemas ambientales dentro de las empresas para crearse un juicio.

Un conocimiento amplio del negocio del cliente y de la empresa, así como un conocimiento de las operaciones de la compañía y su interacción con su entorno son esenciales para que el auditor pueda comprender los posibles impactos ambientales en los estados financieros, en el proceso de auditoría y en el informe de auditoría.

Para lograr un conocimiento del negocio el auditor puede formularse preguntas tales como: ¿Opera la entidad en una industria que está expuesta a un riesgo ambiental significativo que pueda afectar en forma adversa los estados financieros de la entidad?, ¿Cuáles son los problemas ambientales en la industria de la entidad en general?, ¿Qué leyes y regulaciones ambientales son aplicables a la entidad?, ¿Se usan algunas substancias en los productos o procesos de producción de la entidad que sean parte de un esquema requerido por la legislación o adoptado voluntariamente por la industria en el cual opera el cliente?, ¿Hay una historia de multas y procedimientos legales contra la entidad o sus directores en conexión con problemas ambientales? Si es así, ¿cuáles fueron las razones para dichas acciones?, ¿Hay algún procedimiento legal pendiente con respecto a cumplimiento con leyes y regulaciones ambientales?, ¿Son cubiertos por seguros los riesgos ambientales?

El dar repuestas a estas interrogantes, le permite al auditor formarse una visión de cómo opera la empresa, ya que dependiendo de su tipo de

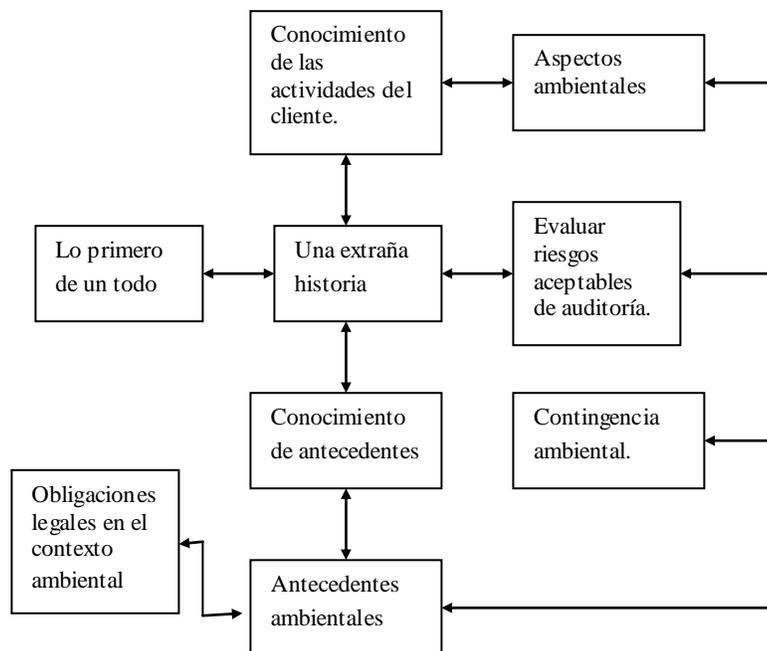
actividad puede estar expuesta a riesgos ambientales significativos y por ende la existencia de pasivos y contingencias ambientales.

Es necesario entender que no todas las empresas operan bajo una incertidumbre de contingencia ambiental, sin embargo ninguna escapa de la problemática ambientalista ya que todas están potencialmente sujetas a leyes existentes, como la Ley Penal del Ambiente que tiene por objeto tipificar como delitos aquellos hechos que violen las disposiciones relativas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, y establece las sanciones penales correspondientes.

La NIA 310 “Conocimiento del Negocio”, descrita en el marco teórico establece los lineamientos que guían el quehacer del auditor, a pesar que la misma está orientada al conocimiento de las actividades de la empresa que influyan en los estados financieros, no es menos cierto que los auditores en concordancia con los problemas ambientales existentes en las organizaciones y la contaminación a nivel mundial, deben tener un conocimiento de las actividades de la empresa en asuntos ambientales.

Debemos entender que por tendencia al pasado, en el quehacer del auditor, es de preverse que en el futuro, en cada unidad de tiempo, surgirá cada vez un número mayor de cambios discontinuos de carácter impredecible, que modificarán su actuar como profesional, y dentro de estos cambios debemos dar respuesta a los fenómenos de entorno o situaciones que son propias de su desempeño profesional.

Todo lo anterior lo podemos observar bajo un esquema de integración ambientalista así:



Fuente: Elaboración propia.

5.3- Obtención de información sobre las obligaciones legales del cliente en el contexto ambiental.

Toda empresa opera bajo leyes donde está establecida y por ende sujeta a regulaciones ambientales y el no sujetarse a ellas puede acarrear obligaciones por daños ecológicos o puede poner en peligro la continuidad de empresa en marcha.

Aunque no pretenda ser un experto en asuntos ambientales, el auditor debe tener los conocimientos necesarios para entender las normativas ambientales existentes más importantes que son aplicables a una entidad y

al tipo industrial, las políticas y normas para el cumplimiento de tales leyes o regulaciones.

En la obtención de este conocimiento, el auditor comprende que el no cumplimiento de las leyes o regulaciones ambientales puede impactar severamente la operatividad de la compañía. El cambio en una legislación ambiental también puede comprometer a la compañía por efectos de sus actuaciones pasadas

En muchos casos el auditor encuentra hechos posibles o reales que son intencionalmente ilegales, lo que puede ser más serio que el incumplimiento de las leyes o normativas ambientales por ignorancia, error u omisión.

Sin embargo, debe quedar claro que los hábitos, la simple ignorancia o las particulares de una empresa, llevan a ocasionar un impacto ambiental.

El auditor que entiende las políticas y prácticas ambientalistas estará en posibilidad de sortear la problemática ambiental mediante una planeación adecuada de la oportunidad, naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría que necesita obtener para una seguridad razonable del comportamiento de la empresa en los asuntos ambientales.

La existencia del entorno externo de una empresa y la problemática de contaminación de ese entorno es difícil de entender, ya que es la tendencia de las condiciones de una industria, que puede llegar en un momento dado a producir un impacto ecológico en su entorno, pudiendo poner en peligro a la

empresa. Uno de los problemas más difíciles es determinar ese daño ecológico y cuanto se debe registrar como pasivo contingente, sin embargo cuando se planea y se desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento con leyes y reglamentos pueden afectar sustancialmente los estados financieros.

Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos. La detección de incumplimiento, sin considerar la importancia relativa, requiere consideración de las implicaciones para la integridad de la administración o empleados y el posible efecto en otros aspectos de la auditoría.

Ahora bien para obtener una comprensión general de las leyes y reglamentos ambientales relevantes, el auditor debe usar el conocimiento existente sobre la industria y negocio de la entidad; indagar con las políticas y procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento con leyes y reglamentos ambientales relevantes; entender en cuanto a las leyes y regulaciones ambientales que pueda esperarse tengan un efecto fundamental en las operaciones de la entidad. El incumplimiento con estos requisitos podría causar que la entidad cese en sus operaciones o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como un negocio en marcha; y discutir con la administración las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar los litigios, reclamaciones y evaluaciones.

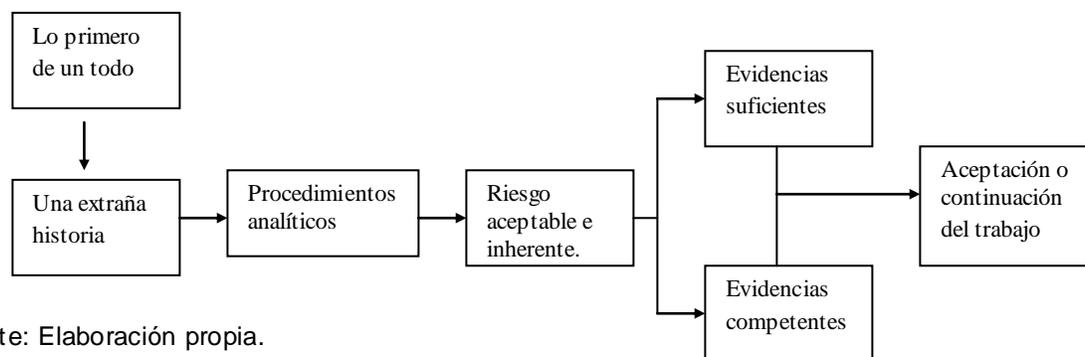
Todo esto lleva a considerar que mientras más conozca el auditor el medio ambiente de la empresa, estará en mejores condiciones para

comprender esas situaciones; su entendimiento con el medio ambiente, como de los controles existentes para mantener una armonía con el sistema ecológico, la sociedad que la rodea y el aporte al desarrollo sustentable.

5.4.- Procedimientos analíticos sintéticos.

Los procedimientos analíticos sintéticos que debe realizar el auditor en esta etapa le permite al auditor conseguir información importante para conocer los riesgos de auditoría inherentes a los problemas ambientales.

En el quehacer del auditor, tradicionalmente aplica procedimientos analíticos con la finalidad de obtener información para evaluar el riesgo aceptable y el riesgo inherente, esta evaluación afectará las decisiones que tome el auditor respecto a la aceptación o continuación del trabajo de auditoría, así mismo le permite obtener evidencias suficientes y competentes para la realización de su trabajo, tal como se muestra en el siguiente esquema:



Fuente: Elaboración propia.

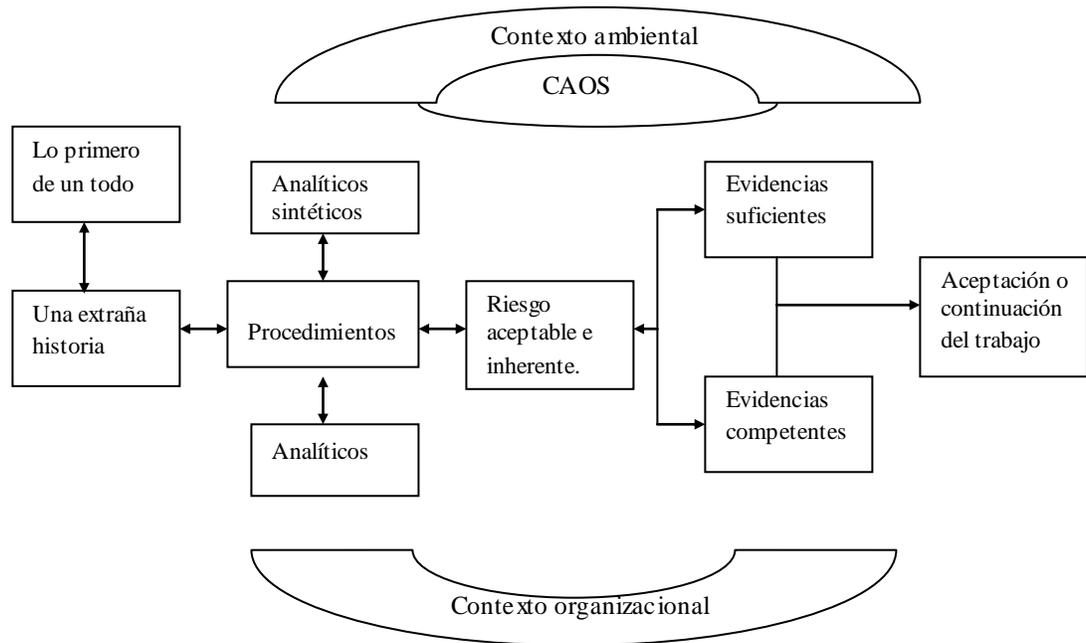
Pero cuando observamos la empresa como un todo y cómo interactúa en el entorno donde está situada, podemos aplicar procedimientos analíticos sintéticos, donde el juicio analítico implique la descomposición del fenómeno en sus partes constitutivas, siendo una operación mental por la que se divide

la representación totalizadora de un fenómeno en sus partes, lo sintético basado en la intuición reflexiva y en el sentido común, componentes de la personalidad y que no permiten gran cambio temporal. En síntesis es la unión de elementos para formar un todo.

De acuerdo a lo anterior entender la existencia de posibles contingencias ambientales, como el entendimiento de leyes aplicables a la empresa, nos va a permitir determinar el incumplimiento de las mismas.

Cabe señalar que el auditor acostumbrado a manejar cifras, al realizar procedimientos analíticos sintéticos, no constituyen para él instrumento para formular pronósticos exactos; sino para establecer rumbo y propósito de los eventos a los cuales se tiene que responder en un entorno cambiante y turbulento, en el que también hay oportunidades para dar su aporte al desarrollo sustentable.

Ahora bien, si consideramos el desempeño gerencial en el contexto ambiental, como aquel desempeño que permite identificar los problemas ambientales, los procedimientos analíticos sintéticos constituyen un instrumento que le permite al auditor dinámicamente, visualizar, observar y proyectar a una empresa dentro del contexto ecológico, mediante este escenario es posible determinar los cambios que se han producido dentro de la organización para hacer frente a aquellos eventos que en el futuro condicionen su supervivencia y crecimiento, es también un medio para que anticipadamente se identifiquen problemas y se aprovechen oportunidades potenciales para el desarrollo sustentable, tal como se evidencia a continuación:



Fuente: Elaboración propia.

5.5.- El significado del caos.

Debemos entender el significado del caos no como ausencia de orden, sino como cierto tipo de orden de características impredecibles, pero descriptibles en forma concreta y precisa. Es decir: un tipo de orden de movimiento impredecible, la idea es que en ciertos procesos de auditoría al evaluar el riesgo aceptable y el riesgo inherente permita al auditor planear las evidencias adecuadas que va a acumular, pequeños cambios en las condiciones iniciales conducen a enormes discrepancias en los resultados.

Como se muestra en la figura anterior, en una auditoría en el contexto ambiental, podemos definir la importancia de la magnitud, en cuanto a una omisión o error de información de los impactos ambientales, que a la luz del entorno que rodea la empresa, hace probable que el criterio razonable del

auditor que confía en las normas ambientales establecidas, haya cambiado o haya sido influenciado por la omisión o el error.

En la auditoría bajo este enfoque se necesita tener normas relativas relación a la importancia, pues de lo contrario propicia que asuntos insignificantes compliquen todo el proceso de auditoría, y lo que es más grave que asuntos de poca importancia opaquen otros que si la tienen.

Si se observa el concepto de importancia, esta se convierte en un asunto de semántica, pues para algunas empresas la importancia es relativa, pero para otras es significativa, ahora su aplicación en la práctica bajo un enfoque ambiental tiende a complicarse, en torno a esto cabe preguntarse: ¿Cómo se mide la importancia de una contaminación? ¿Se refiere la importancia al efecto contaminante al medio ambiente o a los trabajadores? ¿Se debe efectuar una provisión por una contingencia? ¿Se puede realmente cualificar esta contingencia?, cuando el auditor enfrenta situaciones como éstas que requieren un conocimiento especializado, quizás sea necesario recurrir a especialistas en el área, en este caso la NIA 620 establece los requerimientos para seleccionar especialistas, así mismo la NIA 320 “Importancia relativa de la auditoría”, proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría

5.6.- Entendiendo el control.

El control es un elemento del proceso administrativo que incluye todas las actividades que se emprenden para garantizar que las operaciones reales coincidan con las operaciones planificadas.

Ahora bien, bajo la perspectiva amplia, el control es concebido como una actividad no sólo a nivel directivo, sino de todos los niveles y miembros de la entidad, orientando a la organización hacia el cumplimiento de los objetivos propuestos bajo mecanismos de medición cualitativos y cuantitativos. Este enfoque hace énfasis en los factores sociales y culturales presentes en el contexto de la empresa, ya que parte del principio que es el propio comportamiento individual quien define en última instancia la eficacia de los métodos de control elegidos en la dinámica de gestión.

Todo esto lleva a pensar que el control es un mecanismo que permite corregir desviaciones a través de indicadores cualitativos y cuantitativos dentro de un contexto social amplio, a fin de lograr el cumplimiento de los objetivos claves para el éxito organizacional, es decir, el control se entiende no como un proceso netamente técnico de seguimiento, sino también como un proceso informal donde se evalúan factores culturales, organizativos, humanos y grupales.

De ser así, es responsabilidad de la gerencia de la compañía diseñar y poner en práctica los controles que asistan a lograr una conducta de compra, producción, distribución e investigación eficiente, incluyendo los aspectos ambientales. En un mercado cambiante, caracterizado por la necesidad de la preservación ambiental, la industria tendrá que desarrollar sus productos o mejorarlos para satisfacer estas exigencias existentes en el mercado.

El estudio y entendimiento del control, se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que el auditor debe efectuar un estudio adecuado del control existente, que sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita

determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

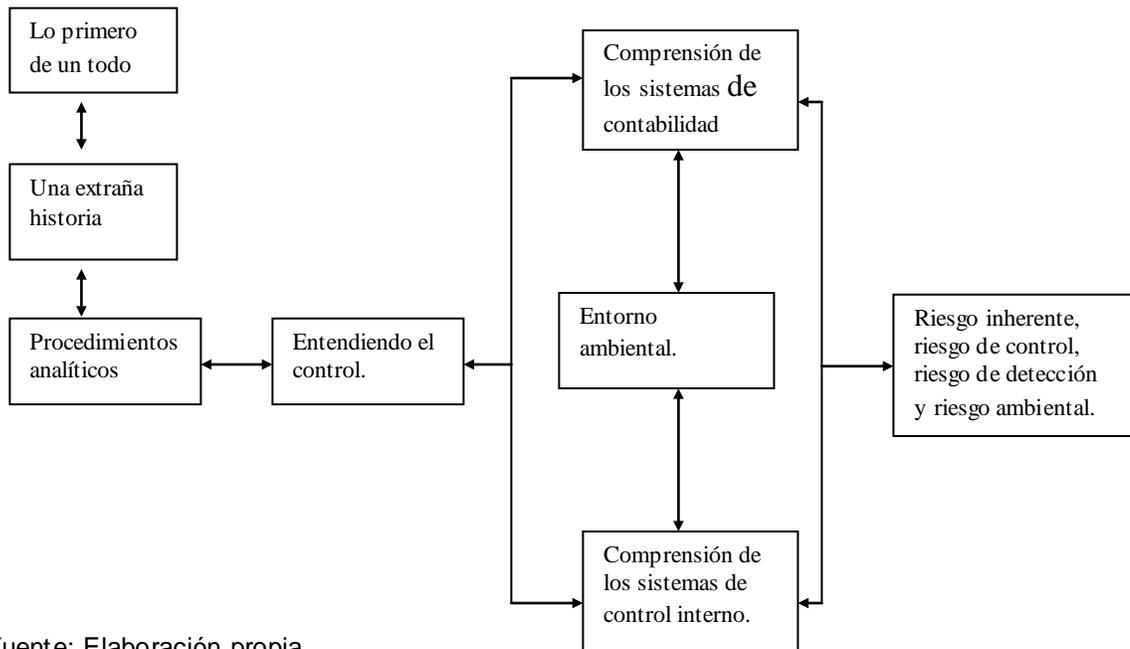
Algunas empresas que operan con una alta exposición a riesgos ambientales han diseñado un subsistema de control para este propósito, conocido como Sistema de gestión ambiental, otras con menos riesgos ambientales han tratado de incluirla dentro del sistema de control interno.

Ahora bien, ante la problemática ambiental planteada, el auditor debe obtener una evidencia suficiente sobre las políticas, normas y procedimientos con la finalidad de planear la auditoría y desarrollarla bajo un contexto ambiental, estas evidencias sobre el asunto se logran considerando las aptitudes y acciones realizadas por la gerencia respecto al control y la importancia del tema para la empresa, factores tales como: El funcionamiento de la empresa respecto al control sobre cuestiones ambientales y sus políticas y procedimientos, la filosofía de la gerencia en busca de mejorar a la empresa en los asuntos ambientales, la organización estructural de la empresa y los sistemas de gestión.

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control ambiental, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando.

Bajo esta perspectiva el auditor podría preguntarse: ¿Cuál es la filosofía y estilo de operación de la administración con respecto a control ambiental en general?, ¿Incluye la estructura operativa de la entidad el asignar responsabilidad, donde exista segregación de funciones, a individuos específicos, por el control ambiental?, ¿Mantiene la entidad un sistema de información de los riesgos ambientales, con base en requisitos de los reguladores o de la propia evaluación de la entidad?, ¿Ha publicado (voluntariamente) la entidad un reporte de desempeño ambiental?, ¿Hay instalados procedimientos de control para identificar y evaluar el riesgo ambiental, para monitorear el cumplimiento con leyes y regulaciones ambientales, y para monitorear cambios posibles en la legislación ambiental que sea probable que impacten a la entidad?, ¿Tiene la entidad procedimientos de control para manejar las reclamaciones sobre asuntos ambientales, incluyendo problemas de salud, de empleados o terceras partes?, ¿Opera la entidad procedimientos de control para el manejo y disposición de desperdicios peligrosos, en cumplimiento con los requisitos legales?

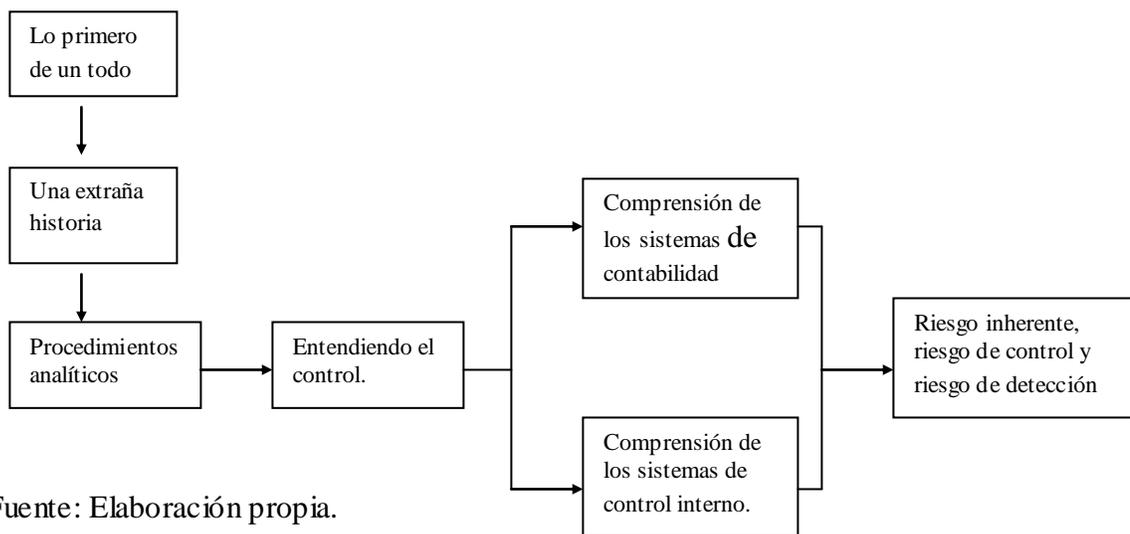
Bajo este entendimiento podemos ver en el siguiente esquema como sería el actual del contador en el contexto ambiental en el entendimiento del control.



Fuente: Elaboración propia.

La NIA 400, “Evaluaciones de riesgo y control interno”, establece normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

La NIA 400, indica una evaluación desde la perspectiva tradicional del quehacer del auditor, como se muestra a continuación:



Fuente: Elaboración propia.

5.7.- El riesgo persiste.

Las insuficiencias presentes en el sistema de control, políticas y procedimientos ambientales, constituyen una de las problemáticas que deben centrar la atención de los auditores, los cuales se proyectan hacia la implementación de una nueva filosofía de trabajo que oriente el desarrollo sustentable. En tal sentido, esta preocupación debe orientarse hacia la comprensión de los sistemas establecidos.

En la evaluación que el auditor realiza del riesgo que se tiene por el impacto ambiental, debe tener presente que el mismo se presenta inherente a la organización y el que se da por fallas en las medidas de control ambiental establecidas. El manejo de los impactos ambientales, que tiene que ver con el funcionamiento de la empresa toma una gran importancia en la gestión que realiza la gerencia para contribuir al desarrollo sustentable.

La tarea del auditor es verificar que estas políticas ambientalistas presenten el menor riesgo posible en su utilización para la consecución de los objetivos organizacionales, estos podrían clasificarse en:

1.- Riesgo inherente: es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

2.- Riesgo de control: es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

3.- Riesgo de detección: Es aquel que se asume por parte de los auditores que en su revisión no detecten deficiencias en los Sistemas de Control.

4.- Riesgo ambiental: Es aquel que no pueda conocer de los posibles impactos ambientales existentes.

5.8.- Es cuestión de grado.

Para alcanzar los objetivos de auditoría el auditor debe diseñar estrategias que conlleven a la realización de un trabajo eficiente y competente, por lo tanto es cuestión grado para él, lograr una planificación adecuada de todos los pasos a seguir durante la ejecución de su trabajo.

Para que el auditor pueda comprender, informar y dar una opinión, deberá examinar y comprobar, para lograr estos, él debe elaborar un programa de los procedimientos de auditoría para cada revisión, podemos entonces decir que un plan o programa de auditoría es cuestión de grado, que conlleva a una revisión lógica y planeada, que además de servir de guía al que hacer del auditor durante su proceso, se utiliza para verificar el progreso de la misma en sus diversas etapas hasta la culminación del trabajo.

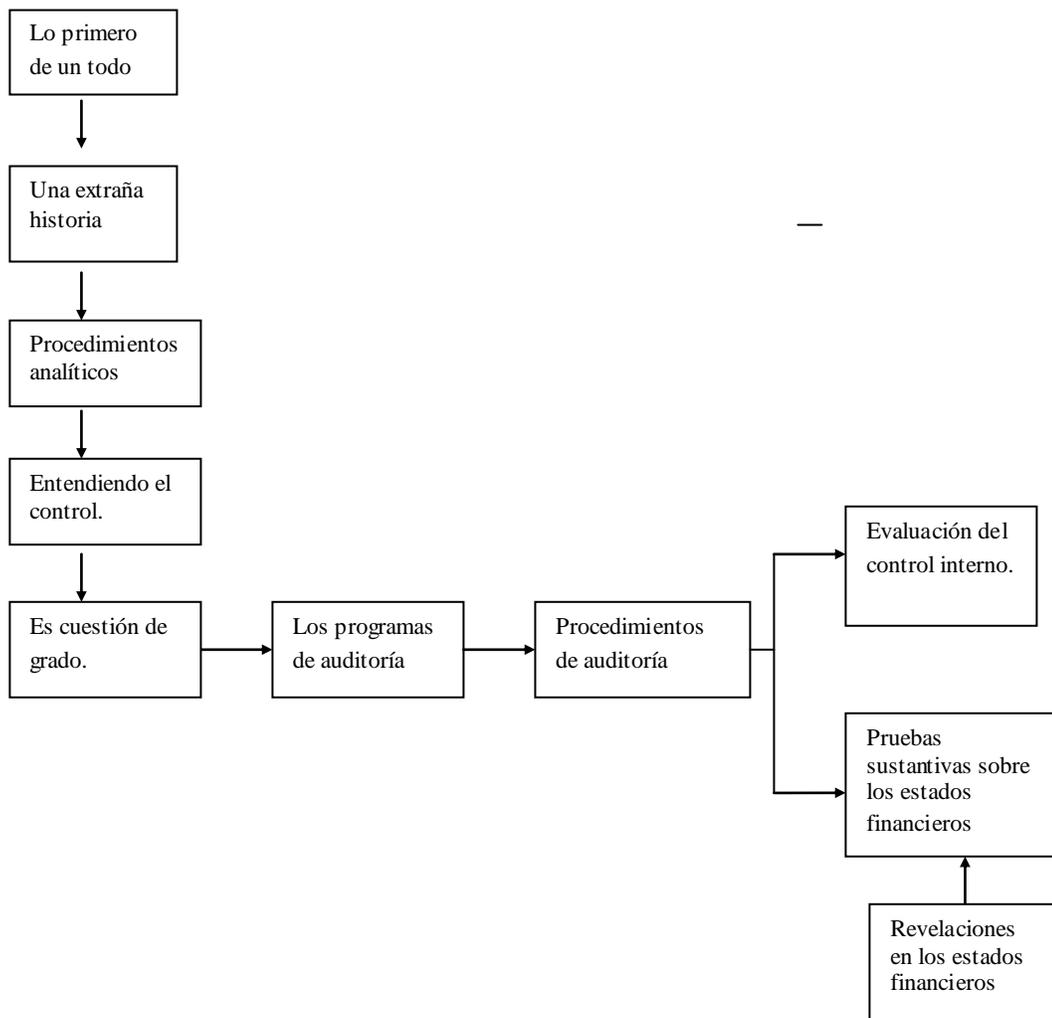
Como el programa de auditoría no es estándar, el mismo y dada su flexibilidad permite incorporar elementos que no se han considerado inicialmente, y ser modificado de acuerdo a las necesidades de obtener evidencia sobre elementos de interés durante el proceso de auditoría.

Cuando se desarrolla el programa de auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo inherente a nivel de los estados financieros (NIA 400, párrafo 11), utilizando su juicio profesional para evaluar los factores relevantes a esta evaluación inherente. Existen circunstancias, donde estos factores pueden incluir el riesgo de un error importante en los estados financieros debido a asuntos ambientales.

La necesidad de considerar y la extensión de la consideración de dichos asuntos ambientales en una auditoría de estados financieros, depende del juicio del auditor sobre si estos asuntos ambientales dan lugar a un riesgo de error importante en los estados financieros.

El programa de auditoría debe contener asuntos referidos a adquisición de terrenos, planta y maquinaria, Inversiones a largo plazo, deterioro de activos, totalidad de pasivos, provisiones y contingencias, estimaciones contables, ya que en estas áreas se visualizan posiblemente los impactos ambientales.

Tradicionalmente, en una auditoría el programa de auditoría es una lista detallada de los procedimientos a ser aplicados y generalmente está dividido en dos secciones, la primera está referida a procedimientos para evaluar el control interno y la segunda cubre las pruebas sustantivas de las cifras de los estados financieros y las revelaciones en los mismos, tal como se muestra a continuación:



Fuente: Elaboración propia.

5.8.1.- El efecto de los impactos ambientales sobre el grado.

Siendo el programa de auditoría una guía de los procedimientos a ser aplicados por el auditor durante su proceso de verificación de las empresas, su elaboración debe incluir aspectos orientados hacia los impactos ambientales producidos por la empresa, de ser así, es conveniente tomar en

consideración cuestiones como: leyes y regulaciones ambientales, riesgos inherentes, contaminación del agua y las napas de agua subterránea, aspectos relacionados con los desperdicios, la existencia de sustancias peligrosas, y los aspectos relacionados con la responsabilidad social de la empresa.

Puede advertirse que los aspectos anteriores deben observarse constantemente, ya que ello coadyuva a mejorar los procedimientos de auditoría, desarrollar nuevos procedimientos y orientar al auditor hacia los aspectos ambientales con la finalidad de obtener evidencia suficiente sobre la problemática planteada y ha formarse un criterio para poder dar una opinión.

La importancia de la elaboración de un programa de auditoría bajo el paradigma naciente permite tener una visión diferente de la empresa, funciones y relaciones con los problemas ambientales. Una razón más para que el auditor tenga interés en el tema.

Este interés debe estar centrado en el logro de los objetivos de auditoría con respecto a cada asunto importante planeado en el programa de auditoría, estos surgen directamente de las afirmaciones contenidas en las indagaciones preliminares y pueden comprender aspectos tales como existencia u ocurrencia de un impacto ambiental, inclusión completa de los pasivos contingentes por cuestiones ambientales, derechos y obligaciones de la empresa establecidos en leyes y normativas vigentes, asignación de responsabilidad de la gerencia y presentación y revelación de la información ambiental en el informe de auditoría.

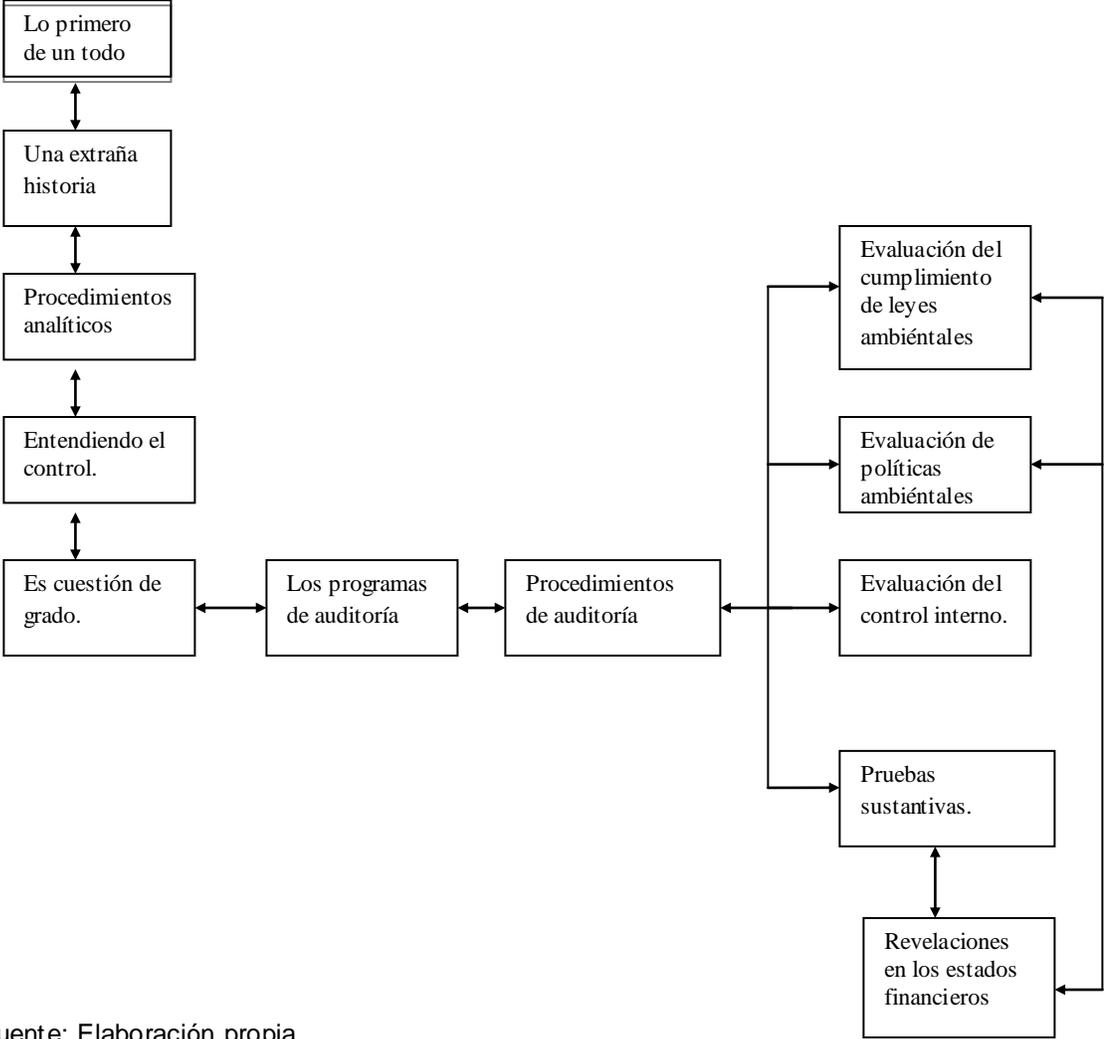
El primer paso en la sustentación de los impactos ambientales es verificar su existencia, como se planteó en el riesgo persiste, donde la importancia relativa es fundamental, comprobando la naturaleza de ese impacto y como afecta a la empresa, lo que va a permitir comprobar la existencia de una contingencia ambientalista.

A pesar que la contingencia se define como toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir, uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa, o toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que no es probable que por la existencia de la misma, y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

De acuerdo a lo anterior el auditor tiene que tener presente que toda empresa está sometida a la exposición de contingencias ambientales y ninguna está exenta del cumplimiento de las normativas y leyes ambientales, ahora bien al tratar la materialidad esa es otra tela que cortar, pero lo fundamental bajo el paradigma naciente es que como los auditores debemos cualificar la contingencia ambiental, y revelarla en la información producida en el informe de auditoría.

De acuerdo a lo anterior, podríamos ver como en el nuevo modelo de integración ambientalista, el programa debe ser diseñado para cubrir los aspectos tradicionales de auditoría, pero incluyendo en el mismo en contexto ambiental donde los procedimientos de auditoría puedan determinar la

problemática ambiental existente en las empresas tal como se muestra en la siguiente figura:



Fuente: Elaboración propia.

5.9.- Los procedimientos de auditoría un enfoque ambientalista.

Se puede definir procedimientos de auditoría como el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos y circunstancias relativas a la empresa sujeta a examen mediante los cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar evento o conjunto de eventos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva, por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría dan origen a los procedimientos.

Su objetivo es la conjugación de elementos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda tener elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán las bases para rendir su informe o emitir su opinión.

El análisis de toda la información obtenida durante los procesos anteriores debe ser profundo y completo a fin de conocer el funcionamiento de la empresa y su control sobre los problemas ambientales. Los resultados de los análisis interpretativos se apoyaron en una sólida base constituida por pruebas irrefutables, tanto si se trata de aspectos positivos de la empresa como si son negativos, deficiencias, incumplimientos de las normativas ambientales.

La verificación del cumplimiento por parte de la empresa de la normativa y reglamentación existentes, para el auditor debe ser rigurosa y objetiva, sector por sector, los riesgos, fallas y deficiencias detectadas, deben conllevar a una revelación adecuada en los estados financieros.

La formación y experiencia del personal, definición clara y precisa del reparto de tareas y responsabilidades, división de las funciones para minimizar los conflictos de poder, sistema de autorización eficaz, existencia de control, existencia de medidas de seguridad, existencia de documentos que determinen las gestiones a seguir, son fundamentales para que el auditor logre los criterios razonables de la actividad de la empresa y poder comprobar el riesgo de la misma antes posibles contingencias ambientales.

El resultado de la aplicación de las pruebas obtenidas constituye el material de evidencia de auditoría que determina la situación legal de la empresa y en las que se apoya el informe final de la auditoría. Por lo tanto, las deficiencias e incumplimiento de las normativas detectadas han de fundamentarse rigurosamente sobre estas pruebas.

Las evidencias obtenidas se analizan cuidadosamente para detectar todas las fallas y deficiencias del funcionamiento de la empresa o entidad y los riesgos que supone el no solucionar dichos problemas.

Para obtener esas evidencias el auditor debe en el caso de adquisición de terrenos, planta, y maquinaria efectuadas durante el ejercicio, investigar sobre los procedimientos de auditoría de compra que la administración condujo para considerar los efectos de asuntos ambientales al establecer el precio de compra, tomando en cuenta los resultados de investigaciones de costos de reparación de daños y pasivos derivados de la restauración del sitio.

Para las Inversiones a largo plazo, debe leer y discutir con los responsables, los estados financieros que fundamenten las inversiones a

largo plazo y considerar el efecto de cualesquier asuntos ambientales revelados en estos estados sobre la valuación de dichas inversiones.

En el caso de deterioro de activos, investigar sobre cualquier cambio planeado en activos capitalizables, por ejemplo, en respuesta a cambios en legislación ambiental o cambios en la estrategia del negocio, evaluar sus influencias en estos activos o de la compañía en su totalidad, investigar sobre políticas y procedimientos para conocer la necesidad de disminuir el monto en libros de un activo en situaciones donde ha ocurrido un deterioro de un activo, debido a asuntos ambientales.

Para pasivos, provisiones y contingencias, el auditor debe investigar sobre políticas y procedimientos implementados para ayudar a identificar pasivos, provisiones o contingencias que surjan de asuntos ambientales, indagar sobre sucesos o condiciones que puedan dar lugar a pasivos, provisiones o contingencias que resulten de problemas ambientales, como por ejemplo, violaciones de leyes y regulaciones ambientales; requerimientos y posibles reclamaciones por daño ambiental.

Para propiedades abandonadas, compradas o cerradas durante el ejercicio, investigar sobre requisitos para la limpieza del sitio o las intenciones de futura remoción y restauración. Así mismo para propiedades vendidas durante el ejercicio (y en ejercicios anteriores), investigar sobre cualquier obligación relativa a asuntos ambientales retenidas por contrato o por ley.

Efectuar procedimientos analíticos y considerar, hasta donde sea factible,

la información financiera en los registros ambientales de la entidad (por ejemplo, la relación entre materia prima consumida o energía usada, producción de desperdicios o emisiones, tomando en cuenta las obligaciones de la entidad para una disposición apropiada de los desperdicios o niveles máximos de emisión).

En el caso de estimaciones contables, revisar y probar el proceso usado por la administración para determinar las estimaciones contables y las revelaciones, considerar lo adecuado del trabajo desempeñado por expertos ambientales contratados por la administración, si los hay, aplicando los criterios expresados en la NIA 620, "Uso del Trabajo de un Experto", revisar los datos reunidos sobre los que se han basado las estimaciones, considerar si los datos son relevantes, confirmables y suficientes para el propósito, considerar la necesidad de contratar a un experto ambiental respecto de la revisión de ciertos supuestos, probar los cálculos hechos por la administración para convertir los supuestos a la estimación contable.

Así mismo debe comparar estimaciones de pasivos relativos a una localidad (por ejemplo, estimaciones para la restauración de un sitio o la futura remoción y costos de restauración de un sitio en una localidad específica).

5.10.- El veredicto.

El veredicto del auditor se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto y no a un aspecto específico. Cuando se planean y realizan

procedimientos de auditoría, y al informar los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos puede afectar en forma importante los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte el incumplimiento en todas las leyes y reglamentos (NIA 250, párrafo 2). En particular, con respecto al cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales, el propósito del auditor no es detectar todas las posibles violaciones a las leyes y reglamentos ambientales, ni si son suficientes los procedimientos del auditor para obtener una conclusión sobre el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales o sobre lo adecuado de sus controles sobre asuntos ambientales.

Cuando se forma una opinión de los estados financieros, el auditor considera si los efectos de asuntos ambientales son tratados adecuadamente o revelados de acuerdo con el marco conceptual de información financiera apropiado. Además, el auditor lee cualquiera otra información que se vaya a incluir en los estados financieros para identificar cualquier inconsistencia importante, por ejemplo, respecto a asuntos ambientales.

La evaluación de la administración de la falta de certeza y la extensión de su revelación en los estados financieros sobre los problemas ambientales, son temas clave para determinar el impacto en el informe del auditor. El auditor puede concluir que hay importantes faltas de certeza, o revelaciones inapropiadas, debido a asuntos ambientales. Puede incluso haber circunstancias cuando, a juicio del auditor, el principio de negocio en marcha ya no sea apropiado. La NIA 700, "El Informe del Auditor sobre los Estados Financieros" y la NIA 570, "Negocio en Marcha" proporcionan guía detallada a los auditores en estas circunstancias.

Ahora bien es conveniente mencionar si existen ventajas al revelar los impactos ambientales en el informe de auditoría, si observamos a la empresa como una unidad identificable que realiza actividades económicas, y que la misma está constituida de recursos humanos, recursos naturales y capital, todo esto coordinado por una directiva que toma decisiones encaminadas al logro de los objetivos trazados, es conveniente que el informe del auditor contenga aspectos tales como:

a.- Cumple con los principios de realización y periodo contable; de ser así se demuestra que los ingresos derivados por la tenencia de activos ambientales se reconocen paralelamente con los costos y gastos que le son inherentes.

b.- Cumple con los principios de revelación suficiente; para que la información financiera esté en condiciones de evaluar el desempeño y perspectiva de la empresa, para esto es preciso que contenga en forma clara todo lo necesario para opinar sobre los resultados de operaciones y su situación financiera, incluyendo los costos y gastos erogados por la empresa, que se originan por el cumplimiento de leyes, normativas y políticas ambientales, así mismo revelar la probabilidad de ocurrencia de ciertos eventos que constituyen pasivos por daños al medio ambiente.

A pesar del debate sobre información de datos importantes sobre los impactos ambientales de las empresas y de la relativa intensidad de las investigaciones sobre información ambiental, la cantidad de ejemplos plenamente desarrollados de información real y practicable es relativamente poca y lejana. Hasta que se definan y acuerden estándares de la función de la auditoría en el contexto ambiental, la información a ser revelada continuará siendo un principio ético de cada auditor.

Son numerosos los casos de contaminación ambiental y que están produciendo un impacto ambiental y que no han sido revelados o informados por el auditor en su informe de auditoría, pero la posibilidad está latente en el cambio hacia un paradigma emergente mirando la parte ecológica.

Indudablemente el cambio en el quehacer del auditor tomando en consideración la contaminación ambiental va a permitir informar cuándo la empresa habría sido juzgada por las leyes y normativas ambientales, así como la extensión en la cual habría cumplido con los estándares.

En la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto ambiental, más las revelaciones en el informe de auditoría sobre información financiera y el impacto ambiental sobre esas cifras, va a permitir el aporte fundamental del auditor al desarrollo sustentable.

Lo expuesto anteriormente da respuesta a la interrogante planteada en la dimensión conceptual de la presente tesis doctoral.

Ahora bien, el auditor debe prepararse para encarar nuevas necesidades de información, él debe conocer los problemas ambientales, el marco jurídico existente, las normativas ambientales para que la opinión sobre las compañías este adecuada para reflejar el cumplimiento de las obligaciones socio económicas, definiendo todo ello, incluyendo la preparación de procedimientos específicos o adicionales.

Tal vez la auditoría bajo este enfoque, podría afrontarse como una herramienta pertinente, coherente, eficiente y consistente en el conocimiento de las empresas, para propiciar el desarrollo sustentable; si queremos realmente contribuir con la sobre vivencia del planeta, debemos cambiar nuestra forma de actuar, no indica que debemos obviar las cifras mostradas

en los estados financieros y logrando razonabilidad de las mismas, pero ¿hasta qué punto estas son razonables cuando no se consideran los impactos ambientales?, indudablemente en el proceso de verificación debemos tomar en cuenta la conciencia ambientalista, esta habilidad en dos áreas fundamentales, el desenvolvimiento económico de las empresas y su contribución a la conservación del sistema ecológico deben ser las metas a lograr por el auditor.

Todo lo planteado anteriormente permite dar respuesta a la interrogante planteada en la dimensión de la acción.

Ahora bien resulta difícil entender cómo la ausencia de obligaciones contingentes y la provisión para los costos de reparación, puedan dar origen a un veredicto provisto de razonable y de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, este es un problema que debemos resolver los auditores.

No podemos esperar iniciativas sobre una base concreta o razonable, podemos esperar un goteo constante de nuevos enfoques de auditoría donde converjan los problemas ambientales, hasta que se realice un acuerdo sensible respecto a la problemática ambientalista, tal vez con demostración de las empresas de revelar voluntariamente sus posibles contingencias ambientales y los auditores en la comprobación de esos eventos.

Soy de los que creo, que si el auditor quiere tener éxito e importancia, debemos redefinirnos, esto es lo que en esta tesis doctoral se ha efectuado, debemos reinventar nuestra profesión con una visión hacia la conservación del planeta, pues sin planeta, no hay personas, ni auditores, no existe auditoría, no podemos continuar autodefiniéndonos en los términos de un solo servicio, dar fe pública sobre cifras de los estados financieros, debemos

aportar y de acuerdo a nuestra experiencia un valor agregado para la conservación del ecosistema.

OBSERVACIONES CONCLUYENTES.

El desarrollo de la presente tesis doctoral, está diseñada bajo el enfoque de integración, donde convergen las Normas Internacionales de auditoría, los procedimientos de auditoría y las leyes y normativas ambientales.

El objetivo básico consistió en analizar la actuación del auditor en su relación con los problemas ambientales, involucrando al profesional de la contaduría pública en este nuevo campo de actuación multidisciplinaria.

En este sentido, la propuesta sobre un modelo que permita la integración de las normas y procedimientos de auditoría en el contexto, que sea coherente con las formulaciones teóricas de este mismo estudio, representado por la estructura de integración, de normas, de procedimientos, evaluación de las empresas, de leyes y normativas, le va a permitir al auditor tener una visión de los problemas ambientales y lo que está sucediendo en las empresas bajo las características de control y cumplimiento.

Los problemas ambientales se han agudizado en los últimos veinte años, el hombre en su afán de riqueza, o bien de sobre vivencia, ha utilizado indiscriminadamente los recursos naturales, contaminando mares y ríos, el aire y las napas subterráneas. Muchas especies animales o vegetales han desaparecido o están en vía de extinción. No hay duda sobre el futuro del planeta si no se toman los correctivos necesarios para evitar la destrucción del eco sistema.

La solución debe ser encarada en forma conjunta por todos los profesionales, pues no es suficiente el esfuerzo aislado. El trabajo requiere aporte de información por parte de los profesionales de la contaduría pública, indiferentes hasta los momentos de esta problemática. Las compañías

productoras de bienes y servicios tienen un papel protagónico en el tema, habida cuenta es su responsabilidad social. Asimismo el estado debe precisar las leyes coherentes con la problemática ambiental.

El rol de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas internacionales de Auditoría, su adecuación o nuevos pronunciamientos resulta importante para el futuro de la responsabilidad ambiental. A pesar que éstos hasta los momentos no incorporan la problemática ambiental, se ven destellos como el caso de la Declaración Internacional de Procedimientos de Auditoría 1010 (DIPA 1010), la cual no es una norma internacional, pero crea una visión del quehacer por parte del auditor.

La responsabilidad Ambiental es una forma más de las manifestaciones de la atribución de culpa a una conducta no ética en el sentido ecológico. Sin norma internacional que haga exigible el cumplimiento no hay posibilidad de introducir en los procesos de auditoría la evaluación medio ambiental. Se deduce que sólo estamos en presencia de un deber ético y de responsabilidad en la conservación del planeta.

A manera de recomendación.

Dirigida a mis colegas, que en su función de auditor ejercen la profesión, debemos recordar que la existencia del planeta está en manos del ser humano, y que es poco lo que nuestra profesión hasta los momentos a aportado a su conservación.

Debemos enfocar nuestro trabajo de auditoría de una u otra forma, por lo menos a la comprobación de posibles impactos ambientales existentes en las empresas, somos garantes de dar fe pública de los resultados financieros de las organizaciones, pero realmente los estados financieros sobre los que

damos una opinión, ¿Están exentos de los impactos ambientales? ¿No existe dentro de la empresa auditada posibles contingencias ambientales que distorsionen las cifras sobre las que opinamos? ¿Esta cumpliendo la empresa con las leyes ambientales existentes?, estas interrogantes las dejo para su reflexión.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

ARENS, Alvin y Loebbecke. James (1996). **Auditoría un enfoque integral**. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A. México.

ATRISTAIN, M. Patricia y Álvarez B. Ricardo (1999) **La responsabilidad de la contabilidad frente al medio ambiente**, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.

BANCO MUNDIAL (2005) **Datos y Cifras Crecimiento de la Población**, Disponible: <http://www.bancomundial.org/temas/cities/datos.htm> [Consulta: 2005, Agosto 24]

BARNES, Harry E. (1970) **Historia de la economía del mundo occidental**, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, México.

BARBARA, Lovett C, (1986) **Los creadores de la nueva física**, Breviarios Fondo de Cultura EconómBica.

BISQUERRA, Rafael (1988) **Métodos de Investigación Educativa, Guía practica**, Grupo Editorial Ceac, S.A. España.

BRACHO, Frank (1995) **Del materialismo al bienestar integral**, Ediciones vivir mejor, Caracas Venezuela.

BUSTUS, Miguel (1.998). **La dirección ambiental de empresas, el mercado ecológico y el desarrollo sostenible**. Disponible: <http://www.cfvarela.org/Conf98/pp09.htm> [Consulta: 2005, Mayo 24]

CALDERA, Anais (2005) **La educación ambiental rompe cánones de la enseñanza tradicional**. Diario El Carabobeño, 17 de mayo 2005. Venezuela

CAMARA, Macario (1995) **La gestión Medio Ambiental y Contabilidad: Una Aplicación al Sector Agroalimentario**, Trabajo Doctoral no publicado, Universidad de JAEN, España.

CARIDE J. A., Meira P. A (2001) **Educación Ambiental y Desarrollo Humano**. Editorial Ariel, S.A. España

CERDA, Hugo (1998) **Los Elementos de la Investigación**. Editorial El Búho. Santafe de Bogota. Colombia

CODIGO DE COMERCIO. *Gaceta Oficial extraordinaria No. 475 de 1995.*

COOK, Jonh (1998) **Auditoría**, Editorial Interamericana, México.

CORDOVA, Víctor (s/f) **Metodología de la investigación III, Métodos cualitativos**. 1ra. Edic. U:N:A:

Corbatta, José .C. (2000). **El desarrollo sustentable: preservemos el planeta tierra**. [Documento en Línea]. Turismo y Ambiente. Disponible: <http://www.analitica.com/va/ambiente/opinion/5850705.asp> [Consulta: 2005, Mayo 24]

CURIEL, Gema de E. (2001) **Análisis de Indicadores de Desarrollo de la Educación Ambiental en España**, Trabajo Doctoral no publicado, Universidad de Complutense de Madrid, España.

Declaración Internacional de Procedimientos de Auditoría 1010 (DIPA 1010) **La Consideración de Asuntos Ambientales en la Auditoría de Estados Financieros**.

ENRIQUE, Franklin F. (2001) **Auditoría Administrativa**. McGraw – Hill Interamericana, S.A. México.

EPSTEIN, Marc. (2000) **El desempeño ambiental en la empresa**, editorial Ecoe Ediciones Colombia.

Fernández, José. (1977) **Teoría Económica de la Contabilidad - Introducción contable al estudio de la economía**. Ediciones ICE - Novena edición. Madrid - España.

FOLCH, Ramón (1998) **Ambiente, Emoción y Ética, Actitudes ante la cultura de la sostenibilidad**, Editorial Ariel, Barcelona España.

GRAY, R., Bebbington, J. y otros (2003). **Contabilidad y Auditoría Ambiental**. Editorial Ecoe Ediciones Colombia.

HAMMERSLEY, Martín y ATKINSON, Paúl. (1994) **Etnografía. Métodos de investigación**. Ediciones Paidós Barcelona - España

Holmes, Arthur (1984). **Principios Básicos de Auditoría**. Editorial Continental, S.A. México.

Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Comision) (2000) **Control Interno Estructural Conceptual Integrada**, Ecoe Ediciones.

Informe sobre el Desarrollo Mundial (2003), **Desarrollo Sostenible en un Mundo Dinámico. Transformaciones de instituciones, crecimiento y calidad de vida**. Coedición del Banco Mundial, Mundi-Prensa libro S.A. y Alfaomega Grupo Editor S.A. Washington

Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (2005).**Nueva Actualización de la Norma ISO 14001**. Disponible: <http://www.icontec.org.co/Prensa.asp?ContentId=545> [Consulta: 2005, Mayo 27]

Koontz, Harold y Wehrich H., (2004) **Administración una perspectiva global**, editorial Mc Graw Hill. México.

LANDA y Hernández (1996) **XII Encuentro Nacional de Colegio de Contadores**, Chile.

LAUDON, K. Y LAUDON, J. (2002). **Sistema de Información Gerencial**, editorial Pearson Educación. 6ta edición.

Le Compte, M. D. y J. P. Goetz, (1982). **Problems of reliability and validity of ethnographic research.** *Review of Educational Research.*

LEON, José B. **Ecología y ambiente en Venezuela.** Editorial Ariel – Seix Barral venezolana. Caracas.

MANCILLAS, Eduardo (2001) **La auditoría administrativa, un enfoque científico.** Editorial Trillas México.

MACIONES J., Plummer K. (1999) **Sociología.** Editorial Prentice Hall. España

MANTILLA, Samuel A. (2003) **Auditoría 2005.** Ecoe Ediciones Colombia.

MARIÑO Germán. (1991) **El diario de campo en los grupos piloto en la cruzada de alfabetización en Nicaragua.** Editorial Dimensión Educativa Bogotá – Colombia.

MARTINEZ, Miguel (2000) **La Investigación Cualitativa Etnográfica en Educación, Manual Teórico Practico,** editorial Trillas México.

MENDOZA, Hermelinda, Rodríguez M. y Otros (s/f) **MODELO DE DESARROLLO SUSTENTABLE PARA VENEZUELA. CINCO VARIABLES A CONSIDERAR,** No publicado.

Norma Internacional de auditoría 250 (NIA 250). **Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros.**

Norma Internacional de auditoría 310 (NIA 310). **Conocimiento del Negocio.**

Norma Internacional de auditoría 320 (NIA 320). **Importancia Relativa de la Auditoría.**

Norma Internacional de auditoría 400 (NIA 400). **Evaluaciones De Riesgo Y Control Interno.**

Norma Internacional de auditoría 570 (NIA 570). **Negocio En Marcha.**

Norma Internacional de auditoría 700 (NIA 700). **El Dictamen del Auditor Sobre los Estados Financieros.**

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

PAEZ, S. José M. (1998) **La auditoría Medio Ambiental en la Unión Europea. Una Perspectiva Contable.** Trabajo Doctoral no publicado, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, España.

PEREZ, Humberto (1983) **El subdesarrollo y la vía del desarrollo.** Vadel Hermanos Editores Venezuela.

B, Ana M. (1999) **De la diversidad a la unidad en la investigación cualitativa** Edit. FaCES/U.C.V. Vadel Hnos. Editores, Caracas.

SALINAS, E., Middleton J. (1998) **La Ecología del Paisaje como base para el Desarrollo Sustentable.** Disponible <http://www.brocku.ca/epi/lebk/>. [Consulta 2005, abril 16].

SAMPIERE, Roberto, Collado Carlos y Pilar Lucio (2003). **Metodología de la Investigación.** McGraw – Hill Interamericana, S.A. México.

SANDOVAL, C. Carlos. (1997) **Investigación cualitativa. Módulo 4. Programa de especialización en teoría, métodos y técnicas de investigación social.** Universidad de Antioquia. Medellín – Colombia.

SIERRA, Bravo. (1984) **Ciencias Sociales Epistemología, Lógica y Metodología, Teoría y Ejercicios**, Paraninfo S.A. Madrid España.

SUÁREZ, Andrés S. (1991) **La moderna auditoría un análisis conceptual y metodológico**, McGraw – Hill Interamericana, S.A. España.

TAYLOR, S. y. BOGDAN, R. (1996) **Introducción a los métodos cualitativos de investigación**. 3. reimpresión Editorial Paidós Barcelona – España.

Torres, J. Rafael. (1.997); **Los Contadores Públicos y como son Percibidos por la Sociedad Venezolana**, Trabajo de grado U.C. no publicado.

Universidad nacional de Colombia (2002) **HISTORIA DE LA ECOLOGÍA Y EL PENSAMIENTO AMBIENTALISTA**. Documento en línea. Disponible en: <http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/ciencias/2000088/lecciones/seccion1/capitulo01/01> [Consulta: 2005, Mayo 25].

VELAZCO, Honorio y DÍAZ DE RADA, Ángel. (1999) **La lógica de la investigación etnográfica. Un modelo de trabajo para etnógrafos de la escuela**. 2ª. ed. Editorial Trotta Madrid – España.

VILLALOBOS, Mireya (1978) **Los Principios Contables y su Vigencia en Venezuela**, U.C.V. División de Publicaciones Caracas.

WHITTINGTON, O. Ray y Pany (2000) **Auditoría un enfoque integral**. McGraw – Hill Interamericana, S.A. Bogotá Colombia.