

La auditoría ambiental, una atribución de las funciones del revisor fiscal

Environmental audit, an attribution of the functions of the tax inspection

Javier Hernández Royett¹

Diana Patricia Franco²

Javier Canabal Guzmán³

Medelín Sánchez Otero⁴

Alberto Carlo D'Andreis Zapata⁵

Resumen

Este artículo de tipo descriptivo-reflexivo, revisa la normativa colombiana considerando relevantes los asuntos de auditoría ambiental como atribuciones funcionales de la revisoría fiscal. Se utilizan leyes, Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento y otros alcances ambientales en torno a la argumentación de algunos numerales del artículo 207 del código de comercio, descartando la interpretación acostumbrada sobre estas funciones. Se trata de dar una luz al encargo ambiental del Revisor Fiscal, partiendo de la evaluación de los costos ambientales consagrada en la constitución de Colombia, además de revisar asuntos como activos bilógicos, pasivos estimados, deterioro, plusvalía y desmonte, resumidos en tablas que indican las implicaciones ambientales de las normas frente a las responsabilidades del cargo. Se

¹ Magister en Gestión y Dirección Financiera (Universidad de Alcalá, 2017, Centro Europeo de Posgrado); Especialista en Entornos Virtuales de Aprendizaje; Contador Público Universidad del Sinú. Coordinador de Investigación del Programa de Contaduría Pública Corporación Universitaria Rafael Núñez Seccional Cartagena. Conferencista. Miembro del Grupo de Investigación CARTACIENCIA, Categoría B Colciencias (Colombia). Correo Personal: javierhernandezro@hotmail.com -Correo Institucional: Javier.hernandezl@curnvirtual.edu.co.

² Estudiante de maestría en Contaduría. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia, Contadora Pública de la Universidad del Sinú y Docente investigadora de la Universidad del Sinú, casa matriz. Correspondencia: dipafraa@hotmail.com, teléfono celular 3114165461.

³ Post Doctor en Procesos Sintagmáticos de la Ciencia y la Investigación (Centro Internacional de Estudios Avanzados Sypal, Doctor en Ciencias de la Educación (Universidad Metropolitana de Educación). Líder del equipo interdisciplinario de investigación CUS, Categoría A Colciencias. Correo: javiercanabal@unisinu.edu.co

⁴ Doctorante en Administración de Negocios en la Escuela Superior de Economía y Administración de Empresas – Eseade – Argentina. Docente e investigadora del programa de Administración de Empresas de la Universidad de la Costa. Correo: laomas@gmail.com

⁵ Magister en Administración de empresas sostenibles MBA - Green de la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI) de Costa Rica, Especialista en Mercadeo y Administrado de Empresas de la Universidad Autónoma del Caribe. Autor de artículos científicos e investigador en temas de Neuromarketing, Responsabilidad Social. Actualmente se desempeña como Docente – Investigador de la Corporación Universitaria Reformada y como consultor empresarial en Marketing y Sostenibilidad. Email a.deandreis@unireformada.edu.co

concluye que el informe del Revisor Fiscal, debe contener manifestaciones sobre auditoría ambiental, asunto controversial dadas las responsabilidades profusas y dispersas que le han asignado con el paso de los años, además que debe evaluar el riesgo sobre las revelaciones ambientales en la gestión financiera y redactar en sus informes el estado de la situación ambiental, de manera especial, constatar e informar mediante notas a los estados financieros, cómo se presentan las prácticas contables ambientales y su reconocimiento e incidencia.

Palabras claves: Revisor Fiscal; Auditoria ambiental; Código de comercio; NIA; NIC.

Abstract

This article of descriptive-reflexive type, revises the Colombian norm, counts on the matters of environmental audit like functional attributions of the fiscal revisoría. International Financial Reporting and Assurance Standards and other environmental scopes are used around the argumentation of some numerals of article 207 of the commercial code, discarding the customary interpretation on these functions. The aim is to shed light on the environmental commission of the Statutory Auditor, the evaluation of environmental costs enshrined in the Constitution of Colombia, as well as to review the active environmental issues, estimated liabilities, deterioration, surplus value and waste, summarized in tables that indicate the implications environmental standards against the responsibilities of the position. It is concluded that the report of the Fiscal Auditor must contain statements on environmental auditing, the controversial issue, responsibilities, profuse and dispersions, which has been assigned, over the years, which should correct the risk of environmental disclosures in financial management and write in their reports the status of the environmental situation, in particular, verify and report through the notes to the financial statements, how accounting practices are presented, their recognition and impact.

Keywords: Statutory Auditor; Environmental Audit; Commercial Code; NIA; NIC.

Introducción

La preparación y presentación de los estados financieros es una responsabilidad que corresponde a la administración de las corporaciones, bajo la certificación de un Contador Público y del administrador, indicando con esto que se ha verificado con anterioridad la información contenida en ellos y que corresponde fielmente a los libros de contabilidad Ley 222, 1995. Estos libros registran hechos económicos reconocidos en la contabilidad, para ello, medidos de manera fiable, de acuerdo a la normatividad vigente; así, los hechos económicos son medibles mediante técnicas de reconocido valor.

Desde otro Angulo, corresponde también a la administración y la dirección el control del riesgo, función delegada al auditor independiente y el Revisor Fiscal para lo que emiten un dictamen, indicando que hay seguridad razonable y que no existen errores materiales en las cifras expresadas en los estados financieros preparados por la administración.

Con esto, la relación entre la información financiera, el aseguramiento y la economía, más en el mundo globalizado actual, categorizan áreas que definitivamente van entrelazadas al evaluar el riesgo y aplicar la auditoría integral, que son quehacer del Revisor Fiscal. Los asuntos económicos son asuntos medioambientales, lo que se puede evidenciar a primera mano, dando una ojeada a los indicadores ambientales, que son preparados por los bancos de estado y los departamentos de estadística de las naciones del mundo, que se gestionan, agregando y desagregando datos económicos.

Hechas estas anotaciones, se anota que este artículo es resultado del proyecto de investigación: desafíos y responsabilidades de la profesión contable frente a la contabilidad ambiental, en el cual, la auditoría ambiental, es una competencia que asiste a la responsabilidad corporativa, que por ende conlleva una relación con las personas naturales y jurídicas, teniendo presente las tendencias actuales del mercado, como exploración, explotación, agua, suelo, atmosfera, animales, vegetales, espacio, cooperación, tecnologías y la relación que existe entre todos estos elementos, en conjunto complejos, que no se pretenden tratar aquí sino distinguir un

camino que oriente al Revisor Fiscal frente a sus responsabilidades de auditoria, control y prevención del riesgo ambiental atendiendo la normatividad dispersa que lo reglamenta.

Intento de un marco legal de la revisoría fiscal Ambiental

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización para el interés de la comunidad que solo existe en Colombia, cuyo responsable y titular es el Revisor Fiscal, el cual debe sujetarse a las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, a partir de los estándares emitidos en el año 2013 por el Comité denominado IAASB (*Internacional Auditing and Assurance Standards Board*).

Este comité, fue creado por la IFAC - *Internacional Federation of Accountants*, con el fin de asegurar, mediante sus pronunciamientos, la uniformidad en las prácticas de auditoria y servicios relacionados. “Buena parte de esta prácticas y estándares han sido aplicados en Colombia por distintas reglamentaciones” (Vasquez & Franco, 2013, pág. 1) que surgen como una necesidad de ordenamientos específicos desde que fué emitida la Ley 1314, 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Es de anotar que la reglamentación de la ley 1314 de 2009 relacionada con las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) que son de competencia tanto del auditor, como del Revisor Fiscal, se implementaron en el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales de aseguramiento de la información por el gobierno nacional colombiano, mediante el decreto 302 de febrero de 2015. En este decreto se realizó una separación del marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) de la siguiente forma: Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR), las Normas

Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR).

A esto se agrega que, la revisoría fiscal fue definida por la Superintendencia de Sociedades como un instrumento que permite ejercer la vigilancia e inspección de las sociedades mercantiles, que vela por el cumplimiento de las leyes, de los estatutos societarios, también de las decisiones de los órganos de administración. Sobre estos asuntos las normas refiere que se da fe pública al respecto (Concepto No. 1998063805-1, 1999). Se puede apreciar que esta ilustración tiene un enfoque desde la función mercantil que compete a la superintendencia, atribuyendo la connotación del artículo 207 del código de comercio, que le atribuye las funciones al Revisor Fiscal.

Por su parte la ley 43 de 1990 menciona en el artículo 35 que la Contaduría Pública tiene como fin satisfacer las necesidades sociales, entre otros, mediante la preparación de informes para la decisión de terceros como empresarios, inversionistas, acreedores. Indica en su capítulo 35: “su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad” lo que ubica a este profesional en el contexto social. Es de amplio conocimiento que los problemas ambientales hoy día son de alto riesgo para la economía global y la humanidad, entonces, con esto encaja esa responsabilidad social que le asigna la legislación. Esta sigue vigente, en los aspectos relacionados con la ética y la profesión del contador, lo que revela que existe un laberinto normativo la interpretación de la responsabilidad del Contador Público, especialmente del Revisor Fiscal que se rige en algunos aspectos por la norma internacional y en otros, siguiendo las regulaciones emitidas por las diversas organizaciones del estado que le atribuyen funciones adicionales, aclaratorias o complementarias.

Considerando así el asunto, estas funciones fomentan la cultura organizacional, además, con el surgimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento, se tienen elementos técnicos y humanos que apoyan la convergencia vinculado en este proceso al del Revisor Fiscal, lo cual se debe interpretar en su ejercicio, acotando que los cambios existentes en la forma de asimilar el marco conceptual de los principios de contabilidad no han

tenido variación sustancial sino modificación y actualización, lo que conduce a desvirtuar aquella discusión sobre la escasa participación de este órgano en la convergencia, además las preocupaciones que en algún momento existieron sobre su permanencia en Colombia quedan reconvenidas.

Ahora bien, para hacer consideraciones ambientales sobre el control y la auditoría ambiental vale la pena considerar las formas como se expresan las partidas en el sistema financiero de las empresas, sobre este tema existen diversas clasificaciones, aquí se discurre la de Haripriya citado por (Negash, 2009, pág. 6)

“(i) contabilidad de los desembolsos por contaminación; (ii) contabilidad física que mide en el tiempo los inventarios de activos ambientales; (iii) indicadores verdes: un sistema vinculado de manera estrecha con la medida convencional del PIB y ajustada a la medida Nordhaus-Tobin de bienestar económico; y (iv) el sistema de cuentas nacionales (SNA = System of National Accounts) de Naciones Unidas”

Adviértase que los primeros dos numerales guardan relación con el registro de estimados y compensaciones que deben estar provisionados y valorados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Los dos siguientes tratan procesos por cuanto apuntan hacia los indicadores. Ya se ha dicho que el Revisor Fiscal tiene las dos funciones mencionadas, sin embargo este artículo se centra en las dos primeras sin descartar que el control de riesgo ambiental se pueda evaluar con indicadores verdes, que no son objeto de este estudio.

Antes de avanzar la disertación sobre los elementos de auditoría ambiental sujetos a las funciones del revisoría fiscal en Colombia, es necesario hacer un barrido discreto a través de los acontecimientos legales e institucionales de los últimos años, teniendo en cuenta que este órgano surge a consecuencia y paralelo al desarrollo comercial y financiero que ocurre en la segunda mitad del siglo XIX.

Puede decirse entonces, que el primer antecedente legal referente a la revisoría fiscal lo abordó la Ley 581, 1931, por medio de la cual se creó la Superintendencia de Sociedades y se dictaron otras disposiciones que restringen y asignan responsabilidades específicas a éste.

Posteriormente, la (Ley 73, 1935), hizo un reconocimiento a la profesión del Contador Público, estableciendo que toda sociedad anónima está en la obligación de nombrar un Revisor Fiscal, allí mismo menciona de manera expresa que “el Revisor será nombrado por la asamblea general de accionistas para período igual al de Gerente, pudiendo ser reelegido” (artículo 7º). Para dar fuerza a algunas discusiones posteriormente en 1938, mediante sentencia del 21 de julio, la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del doctor Arturo Tapias, sustentó que la revisoría fiscal no era contraria ni excluía el derecho de inspección de los socios, por el contrario, complementaria de este (Bermudez, s/f).

Para el 18 de diciembre del año 1939, con la resolución número 1, la Superintendencia de Sociedades Anónimas estableció que los balances remitidos a esta institución fueran suscritos por las firmas autógrafas del gerente, el Secretario, el Revisor Fiscal y el Contador de la sociedad emisora; Se considera esto el antecedente de la certificación de los estados financieros que hasta la fecha están en vigencia (Alzate, C, 2013). Dando continuidad a la secuencia normativa, el Decreto 1946, 1936) en el año siguiente, estableció que para el registro de las Sociedades Anónimas en la Cámara de Comercio se debía registrar también al Revisor Fiscal y al Suplente del Revisor Fiscal.

Esta responsabilidad, se asignó como función exclusiva del Contador Público a través del Decreto 2373, 1956, considerando que éste profesional tenía conocimientos técnicos para realizar de manera efectiva la evaluación de la gestión administrativa y los sistemas de control de las organizaciones. Además, la norma estableció, que el cargo “podrá organizarse en forma de departamento, con las secciones (técnicas, legales, contables, etc.), que fueren necesarias” (artículo 47). En este momento la profesión de la Contaduría Pública estaba en manos de los contadores juramentados, dada la escasez de contadores profesionales en Colombia.

Agregado a lo anterior la Ley 145, 1960, en el artículo 8 se reforzó lo establecido en el decreto 2373, respecto a la calidad de Contador Público, para quienes ejercían la Revisoría Fiscal, además estableció que su dictamen debía estar acompañado de un informe sucinto con indicación de haber cumplido con los procedimientos dictaminados y, si existían reservas o salvedades en la información de los estados financieros, estas debían ser mencionadas.

Finalmente, el código de comercio actual publicado inicialmente en 1971, reglamentó la estructura que hoy cimienta la revisoría fiscal en Colombia, estableciendo sus funciones y campos de aplicación.

Funciones en común de la Contraloría General de la República y la revisoría fiscal

El legislador en el Código de Comercio, instauró las funciones del Revisor Fiscal; de forma similar, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, órgano encargado de establecer el alcance y enfoque del trabajo del Revisor Fiscal, mediante su pronunciamiento número 7, posteriormente con la reglamentación de la ley 1314 de 2009 en lo referente a la auditoria y aseguramiento de la información financiera trazó el enfoque fiscalizador próximo a la figura de fiscalización que ejerce la Contraloría General de la República (control fiscal) que se origina a partir de la Constitución Política de Colombia, 1991 otorgando “el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales” (artículo 267)

Resumiendo lo anterior: la revisoría fiscal tiene funciones, el origen de la actividad, y el enfoque hacia el control fiscal que ejerce la Contraloría General de la Nación; vale anotar que esta aproximación se resalta en este momento, para centrar la atención en un punto concreto de las funciones de este órgano: *la valoración de los costos ambientales* que deambula el tema a tratar en este texto.

Ahora se puede ver que en conjunto que la Ley 42, 1993 menciona los sistemas de vigilancia y gestión fiscal del orden nacional departamental y municipal fundamentada en “la

eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad, y la valoración de los **costos ambientales** de tal manera que permita determinar en la administración, en un período determinado, que la asignación de recursos sea lo más conveniente para maximizar sus resultados” (artículo 8). De similar forma la Ley 87, 1993, en su artículo 1 se refiere a los principios del control interno, en las entidades y organismos del estado, también señala la valoración de los costos ambientales, además de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

Continuando, la Constitución Política de Colombia dice que: “todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que pueden afectarlo” (artículo 79). El artículo 80 sigue tratando, como obligación del estado y como derechos colectivos y del medio ambiente, la planificación y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar el desarrollo sostenible, prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer sanciones y exigir reparación de daños causados.

Funciones del Revisor Fiscal con enfoque ambiental

Para entrar en el asunto, conviene destacar respecto al enfoque ambiental que consagra el campo de aplicación del Revisor Fiscal, la función integral de la auditoría, por ello “ante las crecientes necesidades de las empresas, en las últimas décadas, se han incorporado al campo de auditoría, las auditorías no financieras practicadas por contadores públicos independientes o dependientes” (Blanco, 2004, pág. XIV). Así, la auditoría integral incorpora las auditorías financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno, sumando además la auditoría ambiental, entendiendo que el alcance de la Revisoría Fiscal, debería verificar aserciones, de calidad de la gestión, la protección del medio ambiente, la eficacia y eficiencia de la producción (Bermudez, s/f).

Véase además, que la norma internacional cobija una percepción integral pues considera, al negocio completo por encima de solo auditar estados financieros como anteriormente se trataba, es así como cambia la norma, de evaluar el cumplimiento antes a evaluar el rendimiento hoy y, por otro lado evaluar el riesgo corporativo y los procesos para reducir brechas.

Retomando el artículo 207 del código de comercio que establece las funciones del Revisor Fiscal, a continuación se examinan algunas de estas, teniendo presente su relevancia sobre los asuntos de auditoría ambiental. Se argumentan algunos numerales de la norma, desde un enfoque ambiental, es decir, descartando la interpretación que se acostumbra realizar sobre estas funciones, no se trata de ignorar en pleno los asuntos tributarios, financieros y de control, sino que se encara el tema principalmente desde el aspecto ambiental y de conformidad con los elementos claves enunciados en el párrafo 4.37 del marco conceptual de la Información Financiera (reconocimiento, medición, presentación y revelación), referidos a los estados financieros según el (Documento de Orientación Técnica 001, 2014).

Numeral 2. “Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios” (Código de Comercio, 1971).

En esta rendición de cuentas por escrito, es necesario incluir la valoración de los costos ambientales referida arriba en la ley 42 de 1993, atendiendo además por aquella obligación relacionada con la perdida por deterioro del inmovilizado material⁶, salvo el reservado para la venta conforme a la NIIF 5, en consideración al hecho que “Algunos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental”, NIC⁷ 16, 2005. En estos casos se puede presentar el deterioro común a todos los activos o caso contrario, una valoración o plusvalía que pueden mejorar los beneficios proyectados y el buen nombre de la empresa, constituyendo beneficio a futuro.

Se consideran ejemplos de plusvalía: la adquisición de terrenos que tengan fuentes de agua natural, en el caso de una empresa líder en tratamiento de agua para el consumo humano;

⁶ El inmovilizado material es el conjunto de elementos muebles e inmuebles que conforman el patrimonio tangible, utilizados continuadamente en la producción de bienes y servicios y que no están destinados a la venta, como terreno construcciones, instalaciones, muebles, equipo de transporte, ente otros.

⁷ La NIC es la Norma Internacional de Contabilidad, es decir un conjunto de estándares diseñados para la presentación de los estados financieros.

o la disposición de flora y fauna silvestre en estado de reserva en una propiedad privada, cerca del santuario del río Magdalena, que requiere recocer la plusvalía del terreno.

La no ocurrencia de hechos que indiquen el reconocimiento, medición, presentación y revelación estos eventos en los estados financieros, debe ser informada oportunamente y por escrito a la a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente para que se tomen medidas correctivas. Para dar respuesta a estos asuntos y otros que se puntualizan posteriormente, el informe del Revisor Fiscal debe incluir las afirmaciones sustantivas y de cumplimiento relacionadas o, por el contrario informar de las respectivas salvedades si fueran del caso.

Respecto a los activos biológicos, la información que debe evaluar el Revisor Fiscal, incluye además, el tratamiento de la actividad agrícola, “a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección” NIC 41, 2000, para la valoración en éste momento, se tiene en cuenta su valor razonable restando a ellos los costes de recolección estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha. Es conveniente tener presente que la norma aquí no se refiere al procesamiento posterior que se constituiría como un gasto adicional diferente a la determinación del costeo, sino a la cosecha misma.

Todavía hay algo más que se debe incluir en este tema. el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación o derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares que se aprecian en los objetivos donde dice que se requiere: “que las entidades que reconozcan *activos para exploración y evaluación* realicen una comprobación de su deterioro (en este caso amortizar el consumo del producto bruto o explotado a partir de la medición inicial) del valor de acuerdo con esta NIIF, y midan cualquier deterioro de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*” NIIF 6, 2003.

Continuando con deterioro de los activos, este permite asegurar que los mismos están contabilizados por un importe que no supere la cuantía de su valor recuperable (NIC 36, 2008),

es decir, cuando su valor en libros exceda el valor recuperable a través de su uso o venta, en cuyo caso la norma requiere que se reconozca una pérdida por deterioro del valor del activo.

A esto se añade la necesidad de indagar la predicción de provisiones y contingencias relacionadas con el mismo activo en cuestión, mediante mecanismos de reconocido valor técnico, que incorporen elementos medioambientales en los estados financieros, como la normativa de la NIC 37 que trata de las provisiones, especialmente de Pasivos Contingentes y Activos Contingentes que se convierten en **pasivos ambientales reales**. Así, los inversionistas y las instituciones financieras interfieren en el ámbito empresarial, mediante requerimientos de información ambiental en temas como uso de activos, además, tecnologías de punta para proteger el medio ambiente, análisis y cálculo de costos en áreas claves como energía, desechos y protección ambiental, riesgos contingentes (pasivos) para enfrentar impactos, que requiere un punto indiscutible del accionar del Revisor Fiscal.

Retomando los pasivos ambientales que se menciona en el párrafo anterior, el Revisor Fiscal puede sugerir al Contador, de acuerdo a criterios técnicos, que apuntan, según el Documento de Orientación Técnica 001 al “predominio de la realidad económica sobre la forma jurídica de las transacciones o eventos económicos” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2014, pág. 3), la denominación ambiental a las cuentas que se manejen en las empresas. Esto hace referencia a una expresión de la esencia sobre la forma,

Otro tema que debe proveerse relacionado con las contingencias es la destinación de importes para cubrir las pólizas de seguros en los casos de exploración y evaluación o derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. Si dichas pólizas no se prevén, es necesario estimar las respectivas provisiones (en el tiempo que se tenga que pagar la obligación), relacionadas con los daños ambientales y humanos que frecuentemente llevan consigo este tipo de actividades.

Por su parte, es de anotar que las contingencias requieren un tratamiento distinto a partir del nuevo marco normativo de aplicación de las NIIF, debido a que solo deben ser reveladas

mediante notas en los estados Financieros. Así es pertinente verificar las contingencias de tipo ambiental para que sean reveladas mediante notas a los estados financieros, haciendo estimaciones continuas en cada periodo contable, durante el tiempo de su incidencia.

Con estas anotaciones, se aprecia que el Revisor Fiscal se enfrenta a diversidad de situaciones durante su auditoría integral, relacionadas con la explotación y derechos mineros y reservas minerales de activos, que se resumen en: 1. Reconocimiento y valoración, 2. comprobación del deterioro del valor. 3. Pólizas de seguros, 4. Provisiones y contingencias. Las empresas que aplican estas normas, pueden ocurrir procesos de compensación, mitigación o reparación, que de no estar previstos e informados, podrían poner en riesgo su estabilidad financiera y comercial. Con esto, el Revisor Fiscal tiene un compromiso con el desarrollo del negocio, y el medio ambiente; para ello se vale del reconocimiento de la contaminación de suelos y aguas cercanas a la propiedad industrial, dando cumplimiento a las características cualitativas de la información expresada en los estados financieros para que sea útil y relevante exhibiendo fielmente aquello que pretende presenta (Deloitte, 2016).

Numeral 3. “Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías y rendirles los informes a que hubiere lugar o le sean solicitados. (Código de Comercio, 1971)

Puede ser un buen ejemplo que guarda relación con la colaboración del Revisor Fiscal a las entidades gubernamentales, los derechos y el tratamiento contable que se debe dar al inicio de la emisión de efectos relacionados con el protocolo de Kioto, por ello los contadores son profesionales con suficiente capacidad para e interpretar los problemas ambientales que proporcionan información a las empresas, teniendo en cuenta la agenda ambiental del presente o agenda 21 (Hernandez & Castillo, 2015).

Desde esta vista, el Revisor Fiscal, juega un papel de acompañamiento cumpliendo una especie de función interventora mediante la actuación en favor del estado. Véase que el numeral se refiere a “informes a que hubiere lugar o le sean solicitados”, con lo que se puede apreciar

una obligación directa, que nace de su propia iniciativa y otra obligación indirecta que ocurre cuando las entidades de control hagan requerimientos o solicitudes especiales.

Numeral 5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título. (Código de Comercio, 1971)

La inspección perseverante de los bienes societarios se puede realizar por el Revisor Fiscal, en primera instancia, en lugares físicos que tienen afectaciones ambientales favorables, como zonas de reserva con habitad de especies protegidas, por mencionar un ejemplo. En estas situaciones existe la responsabilidad por parte de la administración del ente económico, independiente de que sea público o privado, de tomar medidas decisivas para impactar favorablemente los recursos, además teniendo presente las externalidades, en este caso positiva para la sociedad y que pueden afectar los precios de mercado de los bienes en cuestión. Para precisar sobre esta cuestión es necesario recurrir a los estudios técnicos especializados.

En este punto es necesario tener presente que las especies en custodia tienen un tratamiento especial en términos del alcance de activos biológicos por cuanto en el literal c), de manera especial, se refiere a subvenciones oficiales comprendidas en los párrafos 34 y 35 de la norma, que se retoman más adelante.

Con lo mencionado, el Revisor Fiscal, debe procurar que se tomen medidas de conservación, que seguramente derivan la apropiación de recursos, en consecuencia no ocurre deterioro como el tema tratado anteriormente sino plusvalía o valorización de activos, en cuyo caso hay que definir si es procedente la realización de un estudio técnico para el reconocimiento del inmovilizado material que según la norma “no dice en qué consiste un elemento de inmovilizado material. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad” (NIC 16, 2005, pág. 3). Véase la diferencia: se hace referencia al activo biológico y al inmovilizado material que es la propiedad planta y equipo, uno indica la especie en reserva y el otro al activo no destinado a la venta, es

decir ninguno de los dos son destinados a la venta, pero el caso de la especie en reserva tendría el tratamiento de activo biológico y además sería considerado un inmovilizado material por cuanto no está disponible para la venta a terceros.

Respecto a los temas tratados, el funcionario responsable debe aplicar procedimientos de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría para evaluar el riesgo de conformidad con los requerimientos de la (NIA 330, 2013), que se refiere a la respuesta del auditor a los riesgos de incorrección material valorados mediante la aplicación de procedimientos analíticos y sustantivos como la misma norma lo recomienda, así el Revisor Fiscal debe promover acciones y controles preventivos del fraude y error que pone en riesgo al negocio. Especialmente la (NIA 315, 2009), hace referencia a “requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad” como cuestiones normativas relevantes que el auditor ha de tener en cuenta al momento de evaluar el entorno.

De similar forma, en adhesión a la NIA que establece los lineamientos para obtener la evidencia, de tal manera que “al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría” (NIA 500, 2013, pág. 3), pensando además en el momento de planear y realizar su informe que la evidencia de auditoría además de incluir las sustentaciones y afirmaciones de la dirección, también comprende cualquier información que contraríe estas afirmaciones” (NIA 200, 2013)

En resumen, si la evidencia recolectada para sustentar la opinión fuera suficiente y competente en el caso que se trata, el Revisor Fiscal estaría en la condición de recomendar a la administración sobre la realización del estudio técnico. Hecho el estudio, en caso de ser requerido, tanto el Contador Público responsable del sistema contable como el Revisor Fiscal se acogerían al uso del trabajo de un experto relacionado con el asunto ambiental en cuestión que determine el valor razonable para la obtención de evidencia suficiente y adecuada, cuyo alcance sería tratar “las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría,” (NIA

620, 2013, pág. 3) que debe implementarse de manera conjunta con la NIA 200 que trata los objetivos globales del auditor independiente.

Se retoma el ejemplo mencionado arriba sobre la reserva en el santuario del río Magdalena para discurrir sobre el trabajo de un experto en asuntos ambientales. En este caso se debe acudir a biólogos o zootecnistas para que valoren la certeza material respecto a las especies en reserva y cuantifiquen su valor real que se registra.

De todo esto resulta un juego para usar la experticia dentro del marco de aplicación de la NIC, que se refiere a los estudios técnicos y, la NIA indicada al final que considera el trabajo de un experto; la última supone la decisión del auditor en este caso, el Revisor Fiscal, que a su juicio profesional determina si el estudio técnico de carácter financiero (NIC) es suficiente y competente como evidencia de auditoría o si, adicional a él, se necesita el juicio de un experto que corresponde al campo de aplicación de la NIA 620, considerando los requerimientos medioambientales que sean factores notables del sector y de la actividad consignado en la NIA 315.

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios. (Código de Comercio, 1971).

La (Circular externa 115-000011, 2008) de la superintendencia de sociedades imparte instrucciones relacionadas con la revisoría fiscal obligando a informar por escrito a los directivos de la organización, según el caso las irregularidades que ocurran en la sociedad “ante quien ostente legalmente la facultad para adoptar las decisiones preventivas o correctivas” (P. 2), y establece de manera especial ejemplos de conductas que debe denunciar como “Abusos de sus órganos de dirección o administración, que impliquen desconocimiento de los derechos de los asociados o violación grave o reiterada de las normas legales o estatutarias y suministro al público, a la Superintendencia o a cualquier organismo estatal, de información que no se ajuste a la realidad”.

Por otro lado, al tratar temas de orden legal y estatutaria vale señalar la interpretación de la (CINIIF 5, 2004), que trata los derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental. Esta norma presenta la creación de fondos para retiro de servicios, restauración y rehabilitación medioambiental considerando que los activos son administrados por una entidad diferente y no hay derecho al acceso de los mismos. Se determina si hay “control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo” tomando por referencia las siguientes Normas internacionales de Contabilidad: NIC 27 que trata los Estados financieros consolidados y separados, NIC 28 que se refiere a Inversiones en entidades asociadas, NIC 31 que trata las participaciones en negocios conjuntos y la SIC 12 que concierne a la Consolidación-Referencias Entidades de Cometido Específico mencionar si así fuera” que respectivamente tratan sobre los Estados financieros consolidados y separados, inversiones en entidades asociadas, participaciones en negocios conjuntos y consolidación referencias-entidades de cometido específico.

Casos que pueden considerarse, son una fiducia o fondo para el desmantelamiento de plantas, maquinaria o equipo. También el resultado de los compromisos como descontaminación de suelos, depuración de aguas o reforestación. Esta Norma ambiental tiene una serie de consideraciones contractuales y legales como los flujos de efectivo para abonar al fondo, las participaciones adicionales en caso de quiebra, por ejemplo de uno de los participantes, distribución del remanente luego de retirado el servicio y liquidado el fondo, entre otros.

El mejor modo de explicar las cosas es considerar un cultivo de Palma Africana, que tiene una vida útil de 20 años, en caso de existir control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo que se destina para destronar el retiro del servicio pasados 20 años, en este caso se da el tratamiento de cada norma anotada dos párrafos arriba; de no haber control, control conjunto o influencia significativa sobre el fondo, se recibe tan solo un reembolso del pasivo entregado al fondo, si quedaran remanentes una vez retirado el servicio y liquidado el fondo.

Además de todo esto, se consideran otras atribuciones que señalan las leyes y los estatutos al Revisor Fiscal, en torno a la evaluación ambiental de proyectos de inversión que son objeto de otro texto, debido a limitaciones de espacio.

Resultados y análisis

Con estos antecedentes normativos alrededor de la función del Revisor Fiscal, se puede trazar un esbozo respecto a su encargo ambiental en función del lugar que ocupan los usuarios de la información financiera y no financiera en las organizaciones, entre los cuales concurren agentes internos como los socios, empleados y asesores internos y agentes externos como clientes, proveedores, bancos y entidades oficiales. A continuación se presentan tablas que expresan los elementos que hacen parte de las funciones del revisor fiscal, que desde diferentes regulaciones tiene peso en su función de auditor integral y de responsable de salvaguardar el patrimonio corporativo.

Tabla 1

Normatividad que fundamenta la responsabilidad ambiental del Revisor Fiscal (R.F.)

Normativa	Acción reglamentada	Implicación Ambiental en la función del Revisor Fiscal
Ley 222 de 1995	Obligación de certificar los estados financieros por un Contador Público y por el administrador	Seguridad razonable de las cifras con implicaciones ambientales expresadas en los <u>estados financieros que prepara la administración.</u>
Ley 1314 de 2009	Principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, autoridades competentes, procedimiento para su expedición y entidades responsables de vigilar su cumplimiento.	Fundamentación inicial para actualizar el marco conceptual y normativo, respeto a las NIC 16, 41 y 36 entre otras, para efectos de esta investigación. Antecedente para reglamentación del decreto 302 de 2015 sobre NAI.

Decreto 302 de 2015	Separó las NAI en Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR), las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR).	Aclara que el trabajo del R.F. está dentro del decampo de acción de las NIA y las. Norma Internacional de Compromisos de Aseguramiento Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica (ISAE). Separa el trabajo del R.F en grandes y pequeñas y medianas empresas.
Ley 43 de 1990	Adicionó la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.	Se establece la condición de fe pública y responsabilidad ante terceros, se configura una responsabilidad individual y social (ambiental).
Ley 581 de 1931	Se creó la Superintendencia de Sociedades y se dictaron otras disposiciones que restringen y asignan responsabilidades al R.F.	Algunas de las funciones ambientales estudiadas del código de comercio, ya estaban reglamentadas previamente en esta ley.
Ley 73 de 1935	Instauró que toda Sociedad Anónima está en la obligación de nombrar un Revisor Fiscal, nombrado por la Asamblea General de Accionistas para período igual al de Gerente, pudiendo ser reelegido.	Estas normas fortalecen la figura del R.F. lo que conforta su responsabilidad ambiental.
Resolución No 1 de 1938	La resolución confirma lo anterior (Ley 73 de 1935).	
Decreto 1946 de 1936	Para el registro de las Sociedades Anónimas en la Cámara de Comercio se debe registrar también al R.F. y su Suplente.	Esta norma fortalece la figura del R.F. lo que conforta su responsabilidad ambiental.
Decreto 2353 de 1956	Consideró que éste profesional tiene conocimientos técnicos para evaluar la gestión administrativa y los sistemas de control, estableció, que el cargo puede organizarse por departamentos con las secciones técnicas, legales, contables, etc.	Especialmente en las medianas y grandes empresas se puede evaluar el impacto ambiental de proyectos de inversión o ejecución empresarial, pudiendo crearse una dependencia ambiental de la R.F.
Ley 145 de 1960	Estableció que el dictamen del R.F. debía estar acompañado de un informe sucinto indicando el cumplimiento con los procedimientos dictaminados y, mencionar la existían reservas o salvedades en la información.	Se inicia aquí las acciones que permiten dar cuenta pública ambiental al R.F. mediante las salvedades en su dictamen, respecto a los compromisos legales y reglamentarios de la corporación.

Tabla 1

Normatividad que fundamenta la responsabilidad ambiental del Revisor Fiscal (R.F.)

Normativa	Acción reglamentada	Implicación Ambiental en la función del Revisor Fiscal
Código de comercio	de Reglamentó la estructura que hoy cimienta la revisoría fiscal en Colombia, estableciendo sus funciones y campos de aplicación.	El R.F. presenta en su informe la materialidad del riesgo y las cifras relacionadas con factores ambientales se detallan en la presente tabla que además se relacionan en la tabla 3 y 4 que tratan las Normas Internacionales de Información Financiera y de Aseguramiento.

Constitución política	Derecho a gozar de un ambiente sano, garantiza la participación de la comunidad en las decisiones que pueden afectarla. Obligación del estado, derechos colectivos y del medio ambiente, planificación y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar el desarrollo sostenible.	Fuente constitucional de derechos ciudadanos y obligaciones de los mismos y del R.F.
Ley 42 de 1993	Menciona los sistemas de vigilancia y gestión fiscal del orden nacional departamental y municipal fundado en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad, y la valoración de los costos ambientales.	Es un aproximación de las funciones ambientales comunes entre la Contraloría General de la Nación y el R.F.
Ley 87 de 1993	Trata los principios del control interno, en las entidades y organismos del estado, también señala la valoración de los costos ambientales.	Es un aproximación de las funciones ambientales comunes entre la Contraloría General de la Nación y el R.F.

Se aprecian los alcances que tiene la revisoría fiscal de acuerdo a algunas normas legales seleccionadas que proporcionan información partiendo de la responsabilidad de certificar los estados financieros incluidos componentes de importancia ambiental, pasando evaluar la incorrección material de riesgo por el Revisor Fiscal, hasta dictaminar los estados financieros con salvedades, si fueran del caso, además se compara la responsabilidad de este órgano en las empresas privadas con la Contraloría General de la Nación del estado colombiano.

Tabla 2

Normatividad internacional (NIC) relacionada con la responsabilidad ambiental del Revisor Fiscal (R.F.)

Normativa	Acción reglamentada	Implicación Ambiental en la función del Revisor Fiscal
NIC 16	Inmovilizado material Propiedad Planta y Equipo	Algún inmovilizado material pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental (evaluación de riesgos ambientales).
NIC 41	Agricultura	Evaluación del tratamiento de los activos biológicos de la actividad agrícola, <u>durante el crecimiento, degradación, producción y procreación</u> , así como su valoración inicial en el punto de cosecha o recolección teniendo en cuenta su valor razonable restando a ellos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha misma. Reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación o derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

NIC 36	Deterioro del valor de los activos	Los valores en libros respecto al valor recuperable a través de su uso o venta, puede causar pérdida por deterioro material, cuando son adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental, si valor en libros exceda al segundo.
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y Activos contingentes	El R.F. debe indagar la predicción de provisiones y contingencias mediante mecanismos de reconocido valor técnico, que incorporen elementos medioambientales en los estados financieros mediante análisis y cálculo de costos en áreas claves como energía, desechos y protección ambiental, riesgos contingentes (pasivos) para enfrentar impactos. Las contingencias requieren la vigilancia para destinar importes cubran las pólizas de seguros en la exploración y evaluación o derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares, además los derechos y el tratamiento contable que se debe dar al inicio de la emisión de efectos relacionados con el protocolo de Kioto, si hubiere lugar en la empresa. De no existir pólizas, estimar provisiones por el tiempo que se tenga que pagar la obligación relacionadas con los daños ambientales y/o humanos.

Expresa la aplicación de la Norma internacional de Contabilidad (NIC) respecto al reconocimiento de los activos biológicos y sus diferentes etapas, así como la segregación del costo en el momento de la obtención de la cosecha. Además se precisa la valoración el deterioro del valor de estos activos, como medida de control de riesgo que ejecuta el Revisor Fiscal. Finalmente se hacen anotaciones de las medidas que desde tomar la administración sujetas a la revisión y control de este órgano respecto a los pasivos estimados.

Tabla 3

Normatividad internacional (NIA) relacionada con la responsabilidad ambiental del Revisor Fiscal (R.F.)

AGLALA ISSN 2215-7360
2017; 8 (1): 219-245

NIA 330	Respuesta del auditor a los riesgos valorados.	de	Se refiere a la respuesta preventiva y correctiva del R.F. respecto a los riesgos de incorrección material valorados mediante la aplicación de procedimientos analíticos y sustantivos para garantizar la no ocurrencia de los mismos. Estos riesgos están asociados con las estimaciones, el reconocimiento, avalúos técnicos y otros que se vienen tratando.
NIA 315	Riesgos de incorrección material mediante el reconocimiento de la entidad y su entorno	de	Cuestiones normativas relevantes que el auditor ha de tener en cuenta al momento de evaluar el entorno con requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad.
NIA 500	Evidencia auditoría	de	Se deben diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el R.F. considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utiliza como evidencia de auditoría. Es este caso debe considerar los impactos y consideraciones ambientales de la corporación que está representando así como las del entorno.
NIA 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría	de	Al R.F. le corresponde realizar los objetivos de su plan de auditoría y al realizar su informe su evidencia de auditoría además de incluir las sustentaciones y afirmaciones de la dirección, también comprende cualquier información que contraríe estas afirmaciones, además el auditor tiene responsabilidades en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, para ellos se puede requerir el juicio de un experto.
NIA 620	Utilización del trabajo de un experto		

Se puede ver que el trabajo de auditoría realizado por el Revisor Fiscal debe cumplir con las normas de auditoría establecidas en el decreto 302 de 2015 y especialmente que estas normas seleccionadas guardan concordancia con la legislación detallada en la tabla 1.

Con todo esto se puede afirmar que el informe del Revisor Fiscal, debe contener manifestaciones sobre auditoría ambiental, asunto que es controversial dadas las responsabilidades profusas que se le han asignado con el paso de los años.

Aparte de ello, reconociendo la contabilidad ambiental como un conjunto de revelaciones en los activos y pasivos que deben estar expresadas en los estados financieros con expresiones de los efectos ambientales favorables y desfavorables para identificar la perspectiva del negocio a corto, mediano y largo plazo. Además, el valor que genera esta información como artífice de

participación en el mercado, representado en los beneficios de la empresa, su patrimonio, valuación de activos, es indiscutible la participación absoluta del Revisor Fiscal en la auditoría Ambiental.

Dando continuidad, la revelación de cifras ambientales, que hace parte de las actividades del contador en la preparación de sus estados financieros, están bajo el control del Revisor Fiscal, que debe evaluar el riesgo sobre las revelaciones ambiental en la gestión financiera y además redactar en sus informes el estado de la situación ambiental, de manera especial constatar e informar mediante notas a los estados financieros, cómo se presentan las prácticas contables y su reconocimiento. Las notas a los estados financieros deben ser amplias y suficientes, a modo que reflejen el comportamiento económico real y explícito de la organización y que se armonicen con las proyecciones, y metas propuestas por la alta dirección en tal sentido que permitan vislumbrar al Revisor Fiscal frente a sus responsabilidades de auditoria, control y prevención del riesgo ambiental sujeto a la normatividad nacional e internacional.

Referencia bibliográfica

Alzate, C. (2013). *¿Es fuente de confianza y credibilidad la Revisoría Fiscal en Colombia?. tesis de grado inedita*. Obtenido de

<http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11501/1/es%20fuente%20de%20confianza%20y%20credibilidad%20la%20revisor%20fiscal%20en%20colombia.pdf>

Bermudez Gómez, H. (s/f). *Marco conceptual de Revisoría Fiscal en Colombia.,VIII Simposio Contaduría Universidad de Antioquia*. recuperado de Recuperado el 10 de noviembre de 2017, de www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Inforf.doc

Blanco Luna, Yanel. (2004). *Normas y procedimientos de la auditoria integral*. Bogotá: Ecoe.

CEPAL. (diciembre de 2016). *Derechos de acceso en asuntos ambientales en Colombia*.

Recuperado el 15 de noviembre de 2017, de Repositoriocepal.org:

http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40866/1/S1601189_es.pdf

CINIIF 5, (2004). *Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental*. Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

Concepto No. 1998063805-1. (febrero de 1 de 1999). *Superintendencia Financiera de Colombia*. Recuperado el 1 de noviembre de 2017, de <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?lServicio=Publicaciones&lTipo=publicaciones&lFuncion=loadContenidoPublicacion&id=18483&dPrint=1>

Constitución Política de Colombia . (1991). Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991. Colombia.

Decreto 1946. (1936). *Por la cual se fija la norma a las Cámaras de Comercio, en relación con artículos 6 y de la ley 73 de 1935 para las inscripciones de las Sociedades Anónimas*. Diario oficial No 23287 de 19 de septiembre de 1936. Colombia.

Decreto 2373. (1956). Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones. Diario oficial 29154 viernes 5 de octubre de 1956. *Colombia*.

Decreto 410. Código de Comercio. Diario Oficial No. 33.339, del 16 de junio de 1971. Colombia

Decreto 302 de 2015. *Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información*, Diario Oficial: 49.431, 20 de febrero de 2015. Colombia

Deloitte. (2016). *Guía rápida de las NIIF 2016*. Madrid, España.

Documento de Orientación Técnica 001. (diciembre de 2014). *Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos*. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Espinoza, Guillermo. (2001). *Fundamentos de Evaluación Impacto de Ambiental* (Vol. 1). Santiago, Chile.

Hernandez Royett, J y Castillo, benjamín. (diciembre de 2015). Desafíos y responsabilidades de la profesión contable frente a la contabilidad ambiental. *Aglala*, 6 (1), 164-182 recuperado de <http://revistas.curnvirtual.edu.co/index.php/aglala/article/view/754>.

Ley 42 1993. *Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. Diario Oficial 40732 del 27 de enero de 1993. Colombia.*

Ley 43 de 1990. *Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.* recuperado de http://www.mineduacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf

Ley 73 de 1935. *Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. Diario oficial. No. 23075. 3, enero, 1936. Colombia.*

Ley 145 de 1960. *Por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de Contador Púúblico. Diario oficlal No. 30433 viernes 3 de febrero de 1961 . Colombia.*

Ley 222 de 1995. *Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 42.156, de 20 de diciembre de 1995. Colombia.*

Ley 581 de 1931. *Por medio de la cual se crea la Ssuperintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones. Diario oficial No. 21655. 01, abril, 1931. Colombia.*

Ley 87 1993. *Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 41.120, de 29 de noviembre de 1993. Colombia,

Ley 1314 de 2009. *Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento*. Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009. Colombia.

Negash, Minga. (2009). *Los IFRS y la contabilidad*. (S. A. B., Trad.) Jhannesburgo: Universidad de Witwatersrand.

NIA 200. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 200, Objetivos globales del Auditor Independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*. IASSB.

NIA 315. (2009). *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*. Norma Internacional de Auditoría 315. IASSB.

NIA 330. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 330, Respuesta del auditor a los riesgos valorados*. IASSB.

NIA 500. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 500, Evidencia de auditoría*. IASSB.

NIA 505. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 505, Confirmaciones externas*. IASSB..

NIA 620. (2013). *Norma Internacional de Auditoría 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor*. IASSB.

NIC 16. (2005). *Norma Internacional de Contabilidad N° 16*. Inmovilizado material IASC.

NIC 36. (2004). *Norma Internacional de Contabilidad N° 36, deterioro del valor de los activos*. IASC.

NIC 41. (diciembre de 2000). *Norma Internacional de Contabilidad N° 41, Agricultura*. IASC.

NIIF 6. (2003). *Norma Internacional de Información Financiera 6, Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. IFRS.

Superintendencia de sociedades. (2008).referencia: Revisoría Fiscal (Circular externa 115000011). Bogotá.

Vasquez, R y Franco, W. (2013). *El ABC de las NIIF*. Bogotá: Legis.