**La revisoría fiscal, relación con el medio ambiente e incidencia en el sector rural**

**Resumen**

A partir de la promulgación de la Constitución Política de 1991, el Gobierno Nacional enfocó su interés en el aspecto ambiental y en la creación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), organismo que asumió el encargo de emitir lineamientos sobre las actividades que debe desarrollar el profesional de contaduría pública, en las cuales se vincula también el papel del revisor fiscal (RF); asimismo, el concepto 110 del año 2019 enuncia la responsabilidad del contador público frente al medio ambiente. En este sentido, todos los sectores de la economía están llamados a realizar ajustes en sus actividades que se relacionen o se integren con el medio ambiente, implementando especialmente la aplicación de la norma ISO 14001 del Sistema de Gestión Ambiental (SGA).

**Palabras clave**

Medio ambiente, sector rural, ISO 14001, responsabilidad social empresarial, revisoría fiscal.

**Abstract**

Since of the promulgation of the 1991 Political Constitution, the National Government focused his interest on the environmental aspect and on the creation of the Technical Council of Public Accounting (CTCP), an entity that assumed the task of issuing guidelines on the activities that must develop the public accounting professional, in which the role of the auditor (RF) is also linked; in addition, concept 110 of the year 2019 states the responsibility of the public accountant towards the environment. In this sense, all sectors of the economy are called upon to adjust in their activities that are related or integrated with the environment, especially implementing the application of the ISO 14001 standard of the Environmental Management System (EMS).

**Keywords**

Environment, rural sector, ISO 14001, corporate social responsibility, tax inspection.

**Introducción**

Con el paso de los años, las empresas se han visto en la necesidad de realizar ajustes en sus actividades económicas, los cuales implican la implementación de las normas de manejo ambiental por efecto de los residuos y del impacto que estos tienen en el medio ambiente. Asimismo, en relación con las funciones consignadas en el Código de Comercio (Art. 207) y el concepto 110 del CTCP, se establecen las actividades que entraría a realizar el RF de conformidad con la norma circunstancial en la cual se estipula lo referente a la fiscalización de la parte ambiental.

En este sentido, en el ámbito académico existen universidades que contemplan una cátedra de contabilidad ambiental en sus programas, lo que propicia la formación de profesionales de contabilidad integrales con la capacidad de responder frente a las necesidades de la sociedad para el desarrollo de los componentes de los diferentes sectores de la economía, de hecho, algunas universidades ofrecen la cátedra de Contabilidad Ambiental; sin embargo, son pocas las que tiene en su *pensum* esta asignatura, la cual no solo se debería enseñar en las facultades de Contaduría Pública, sino también en otras carreras con la finalidad de concientizar a los educandos sobre la responsabilidad del medio ambiente, la cual debe asumirse generalmente por toda una organización.

Por otra parte, el RF, en el desarrollo de sus funciones como auditor de actividades en las que se trabaje con activos biológicos, debe estar en la capacidad de hacer sugerencias sobre los cambios o ajustes por realizar para que dichas actividades estén alineadas con las normas ambientales ISO 14001; además, cuando el RF esté desarrollando sus funciones en el sector rural, debe proponer cambios para el mejoramiento medio ambiental, ya que, debido a diversos factores, los recursos económicos se pueden ver comprometidos a causa de la no aplicación de la ISO 14001, es decir que debido a una posible falta de irrigación se pueden ver comprometidos los cultivos, los cuales deben tener unos procesos bien establecidos, además de un buen control, por ejemplo.

**Marco teórico**

El Artículo 207 del Código de Comercio establece las funciones del RF en las entidades que están obligadas a tenerlo y en aquellas en las que se nombra por voluntad de la asamblea. Asimismo, la Ley 43 de 1990 aborda las disposiciones del Consejo Técnico de Contaduría Pública en relación con las funciones del profesional que ejerce la revisoría fiscal en Colombia y establece el código de ética, la aplicación de las normas de auditoría, la elaboración de papeles de trabajo, la rendición de informes y demás aspectos relacionados con la revisoría fiscal; sin embargo, es evidente que el contenido de esta Ley se enfoca específicamente en el aspecto financiero, pero en ninguno de sus pronunciamientos trata el tema del medio ambiente.

El origen de la revisoría fiscal en Colombia se puede rastrear en la Ley 58 de 1931, la cual surgió con el propósito de proteger la inversión extranjera en la década de 1930 y sienta las bases de la figura del RF que consiste en ser fiscalizador de los hechos económicos, financieros e impositivos; también, cabe anotar que esta figura es *sui generis* en Colombia y que las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IASB), son normas que en este país se adoptaron a partir de la Ley 1314 de 2009 y del Decreto Reglamentario 2420 de 2015, modificado por el DIR 2496.

En el Artículo 207 del Código de Comercio, se contemplan las funciones del RF, de las que se desprenden las obligaciones que este debe cumplir en el ejercicio de la profesión contable y en su responsabilidad frente a la sociedad; por lo tanto, se establece que este compromiso tiene alcance en el manejo de la información relacionada con activos biológicos y con el impacto generado en el medio ambiente. En este sentido, es importante resaltar la importancia del factor ambiental y de la responsabilidad social empresarial, en adelante RSE, así como lograr la comprensión sobre el verdadero impacto que se tiene en la cadena de valor (CV) en el sector rural y reconocer la RSE como una acción que debe asumir los resultados de los actos de la organización en relación con su cadena de valor en el sector rural. De acuerdo con lo anterior, Trejo (2011) define la cadena de valor de la siguiente manera:

El concepto de cadena de valor se ha desarrollado en el contexto internacional como una posible respuesta a las necesidades de las empresas rurales para que cumplan con las exigencias de la demanda de productos especializados de alta calidad. Desde el enfoque de cadena de valor se han diseñado herramientas para la valorización de los productos locales en relación con el desarrollo rural. La finalidad del trabajo de investigación es proponer y validar un modelo de cadena de valor para el desarrollo rural, basado en el aprendizaje social y en la integración del conocimiento local y experto. (p. 5)

De esta manera se establece que el RF debe ser un profesional que pueda probar sólida experiencia en el sector rural con el fin de que logre establecer de manera precisa las necesidades de la empresa en este contexto; además, debe evidenciar las competencias pertinentes cuando los procesos que se desarrollan en una organización estén en discrepancia con la protección del medio ambiente; por ejemplo, en relación con la cría de ganado vacuno, pues se ha demostrado que esta práctica ha conllevado a la desforestación de los bosques en Colombia y que la reses producen altas emisiones de metano en la atmosfera, lo cual propicia el calentamiento global. Es en escenarios como el anterior donde la figura del RF debe tener claras sus funciones, no solo para dictaminar los estados financieros y cumplir con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), sino que, además, como ente fiscalizador, debe hacer recomendaciones para buscar el mejor camino y evitar una mayor afectación ambiental.

**La función que debe desarrollar el RF en el contexto ambiental**

Muchos empresarios buscan obtener la mayor utilidad a partir de su actividad económica, mas no por ello el RF debe enfocarse única y exclusivamente en los resultados financieros. De acuerdo con la normatividad vigente, el alcance de las funciones del RF, como profesional integral, debe estar orientado hacia el cumplimiento de las normas ambientales, lo cual se refleja en los resultados de los informes financieros. Para estas actividades de auditoría, se debe contemplar el apoyo de profesionales con formación ambiental que puedan aportar en la identificación del tipo de controles que se deben adelantar en cumplimiento de las normas vigentes y en la aplicación de las ISO 14001; asimismo, se debe realizar la auditoría del aspecto ambiental a pesar de que recurrentemente represente un gasto inoficioso para los empresarios, pues el RF está en la posición de efectuar una auditoría ambiental con el fin de prevenir sanciones por parte del Estado, como en el caso de las curtiembres, por ejemplo, la cuales, además de que pueden causar posibles contaminaciones en las fuentes hídricas con los químicos que se utilizan para curtir las pieles, también pueden contaminar el aire, ya que los olores que se expelen en el proceso de la curtiembre son muchas veces insoportables y en tales casos se hace pertinente realizar una auditoría responsable con relación al aspecto ambiental.

Con base en lo anterior, es importante fortalecer la incidencia que tiene el RF en la responsabilidad de la conservación del medio ambiente, partiendo de la evaluación de los costos ambientales consagrada en la Constitución; además, se hace necesario revisar asuntos de alta importancia como los activos bilógicos, los pasivos estimados, el deterioro, la plusvalía y el desmonte, resumidos en tablas que indiquen las implicaciones ambientales de las normas frente a las responsabilidades del cargo (Hernández, 2017). De hecho, el ente regulador en este tema es el Ministerio del Medio Ambiente, ponderado en el Artículo 79 de la Constitución Política de Colombia, en donde se establece lo siguiente:

Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. De hecho, todas las instituciones escolares como los colegios y las universidades deben de tener en su formación la catedra del medio ambiente para que todos tomen conciencia de una manera impositiva, es decir debe ser por un Decreto o por medio de otra normatividad. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

Queda claro que el tema del medio ambiente también tiene implicaciones legales, como lo establece la ISO 14001 de 2015, la cual aborda las políticas ambientales que conllevan evidentes beneficios a futuro, pues propician la toma conciencia sobre los beneficios de la protección de los recursos naturales y del medio ambiente. Si el RF aplicara de manera eficiente los lineamientos relacionados con este relevante tema, manifestaría compromiso con los empleados y con la comunidad en general demostrando que se está velando por la preservación del medio ambiente. Por otra parte, dando cumplimiento a la normatividad nacional en relación con el Artículo 79 de la Constitución Política, y con la aplicación de la ISO 14001 de 2015, el RF también tiene el compromiso de gestionar capacitaciones y evaluar los beneficios de estas, con el objetivo de proporcionar las recomendaciones respectivas en sus informes periódicos teniendo en cuenta que su función es de carácter preventivo. De acuerdo con lo anterior, el RF debe aplicar la ISO 14001 estrictamente en correspondencia con el apartado que indica lo siguiente:

Es necesario incluir un compromiso con la protección del medio ambiente, incluyendo la prevención de la contaminación y otros compromisos específicos pertinentes al contexto de la organización. Otros compromisos específicos de protección del medio ambiente pueden incluir la utilización sostenible de los recursos, la mitigación y la adaptación del cambio climático, además de proteger la biodiversidad y los ecosistemas.

Teniendo en cuenta este lineamiento, que busca la prevención de la contaminación, se hace evidente que uno de los sectores que se ve afectado en este contexto es el rural, el cual en las temporadas de invierno o de verano se ve afectado por las sequías o por las inundaciones, y es en estos escenarios en los que el RF debe de ejercer su función también en el contexto rural, haciendo seguimiento a los cultivos particulares de cada región, con el fin de mejorar el crecimiento sostenible:

Se concluye que la auditoría ambiental puede ser un camino para reducir desequilibrios en la explotación agrícola, donde el paradigma económico se iguala a los desafíos sociales y al cuidado de los ecosistemas como una forma de asegurar la sustentabilidad de los recursos, reducir la pobreza, mejorar la competitividad y en general las condiciones de vida del sector rural. (Andrade, 2021)

Cuando se piensa y se trabaja en el medio ambiente se logran beneficios portentosos, ya que se reduce la pobreza y es posible la consolidación de una mayor competitividad en el mercado, lo cual se relaciona no solo del RF sino también con la administración, pues recurrentemente el RF debe informar las inconsistencias y proporcionar diferentes recomendaciones en este tema; sin embargo, los empresarios hacen caso omiso con frecuencia a estas observaciones, las cuales, si se adoptan y se efectúan por parte del empresariado seguramente producirían un efecto positivo, ya que serían beneficiarios tanto los empleados como los mismo empresarios y la comunidad en general.

**Metodología**

Después de analizar y revisar la literatura relacionada con Trejo (2011), Hernández (2017), Casio (1997), Andrade (2021), Reyes (2018), además de la Constitución Política de Colombia y la ISO 14001 en relación con el medio ambiente y sus implicaciones para el sector rural, a pesar de que existe poca información sobre el papel del RF sobre el control de las acciones de las actividades económicas que impactan el medio ambiente, En Colombia el desarrollo de las actividades de control que ejerce el RF tienen alcance sobre las actividades que desarrollan las personas naturales y jurídicas, por otra parte y de acuerdo con esta investigación se puede decir que han sido pocos los autores que han escrito sobre el tema y una de las posibles causas consiste en que la función de la revisoría fiscal se ha establecido de manera clara únicamente en Colombia, por esta razón no se encuentra ningún autor de otros países que efectivamente haya escrito sobre a este tema.

El enfoque de la investigación que se desarrolló en relación con el tema que convoca esta ponencia es de tipo cualitativo, la cual se basó en el análisis de la escasa literatura que se encuentra sobre el tema y se realizó a partir de los efectos que actualmente tienen nuestras actividades sobre el medio ambiente con respecto a la temática del medio ambiente, la relación con las funciones del RF y su incidencia en el sector rural; asimismo, se efectuaron entrevistas con contadores públicos que están en el ejercicio o han ejercido la función de RF, quienes hicieron valiosos comentarios frente al tema y de manera general coincidieron en observar la escasa investigación que hay al respecto; además, uno de los entrevistados cuenta con experiencia de más de 15 años y refiere la complejidad de este tema haciendo especial énfasis en los tópicos relacionados con el medio ambiente. De los entrevistados, solo uno comentó que había tomado un curso de contabilidad ambiental durante su formación académica y el total de entrevistados fue de seis revisores fiscales.

**Discusión, resultados y conclusiones**

Tras describir los diferentes resultados con respecto a la función del RF en relación con el tema del medio ambiente y su quehacer en el sector rural, a continuación, se presentan las discusiones y conclusiones que propician la consolidación de los temas investigados.

**Discusión**

El objetivo que se planteó en la presente investigación atañe al papel del RF en relación con el medio ambiente y su función en el sector rural; en consecuencia, la discusión se enfoca en este ámbito, para lo cual se sugiere que el Ministerio de Educación Nacional (MEN) parametrice y vigile las estructuras de los *pensum* de las diferentes instituciones educativas no solo de contaduría pública, sino de todas las profesiones y programas de nivel técnico y tecnológico con el objetivo de que impulsen contenidos programáticos relacionados con el medio ambiente, ya que esto sumaría que las empresas no paguen sanciones por posibles infracciones a la normatividad o tengan consecuencias por afectaciones al medio ambiente; sin embargo, todo depende directamente del MEN, pues es esta entidad la responsable de estipular los lineamientos para impulsar y mejorar el tema medioambiental en las cátedras del país.

Por otra parte, en relación con el tema del sector rural y la revisoría fiscal, es necesario tener en cuenta que las funciones de esta importante figura siempre serán las mismas, es decir que al aplicar y hacer efectivo el Artículo 207 del Código de Comercio es imperativa la responsabilidad del RF en la claridad de los aspectos correspondientes a los activos biológicos, para los cuales, en el grupo 1, se aplican las NIC 41, como lo afirma Reyes (2018): “La agricultura es un sector muy importante para la economía colombiana. No obstante, su gestión contable ha supuesto dificultades, específicamente, al medir los activos biológicos mediante los métodos establecidos por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”.

Es claro el punto de vista de Reyes en el que analiza la dificultad en la medición de los activos y establece que para esta medición se han presentado inconvenientes en el propósito de aplicarlos efectivamente, teniendo en cuenta que, si esto ocurre con el contador, por su puesto será más complicado para el RF; en este sentido, el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP) afirma lo siguiente:

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 Inventarios u otra sección de esta NIIF que sea de aplicación.

**Conclusiones**

En la actualidad, los revisores fiscales deben ser profesionales con una formación integral teniendo en cuenta que el seguimiento y es necesario que desde la academia se de alcance al enfoque relacionado con la normatividad vigente en materia ambiental y que el profesional contable en ejercicio de actividades de auditoría y control como RF lleve a cabo su trabajo y un gran número de profesionales de la contaduría no han tenido la oportunidad de recibir una formación pertinente que les permita efectuar una verdadera y rigurosa fiscalización en este ámbito; en consecuencia, el Gobierno Nacional en acompañamiento del Ministerio del Medio Ambiente y el Ministerio de Educación deben de poner las reglas claras y suficiente en todo el sector educativo, indicando como podemos ayudar a mejorar el medio ambiente, esto se hace únicamente con normas y reglas.

Por otra parte y con relación a la aplicación de la Ley 1314 de 2009, los Decretos 302 y 2420 del año 2015, en los cuales se establece que se deben tener en cuenta las Normas Colombianas de Información Financiara (NCIF), los profesionales de la contaduría pública, envestidos de revisores fiscales, deben tener clara esta normatividad para el buen desarrollo de sus funciones; por consiguiente, los profesionales de la revisoría fiscal deben tener la formación adecuada para un buen desempeño tanto en la parte ambiental como en el desarrollo de una excelente auditoría con respecto a los activos biológicos.

**Referencias**

Andrade, Y. Castro, E. y Ramírez, D. (2019, enero-marzo). Certificaciones e iniciativas de sostenibilidad en el sector cafetero: un análisis desde la auditoría ambiental en el departamento de Caldas, Colombia. *Contaduría y Administración,* *66*(4). <http://www.cya.unam.mx/index.php/cya/article/view/2488>

Cascio, J., Woodside, G. y Mitchell, P. (1996). *Guía ISO 14000. Las nuevas normas internacionales para la administración ambiental.* McGraw Hill.

Constitución Política de Colombia. (1991). *Gaceta Constitucional n.o 116*. http://bit.ly/2NA2BRg

Hernández, J., Franco, D., Canabal, J., Sánchez, M. y D’Andreis, A. (2017). La auditoría ambiental, una atribución de las funciones del revisor fiscal. *Aglala, 8*(1), 219-242. https://doi.org/10.22519/22157360.1033.

Moncayo, C. (2015, mayo). Reconocimiento de activos biológicos según NIIF. *Instituto Nacional de Contadores Públicos.* <https://incp.org.co/reconocimiento-de-activos-biologicos-segun-niif/>

Reyes, N. M., Chaparro, F. y Oyola, C. A. (2018). Dificultades en la medición de los activos biológicos en Colombia. *Contabilidad y Negocios, 26*(13), 21-37. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201802.002>

Trejo, B., de los Ríos, I., Figueroa, B., Moreno, F. y Morales, F. (2011, julio-agosto).

Análisis de la cadena de valor del queso manchego en Cuenca, España. *Revista mexicana de ciencias agrícolas, 2*(4). <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-09342011000400006>