

Aseguramiento de información revisoría fiscal orientación profesional y dilema ético ambiental

Producto: Proyecto INV-eco 2078 Riesgos e incertidumbres globales de orden financiero que enfrenta el contador al momento información financiera

JEREMIAS TURMEQUE SILVA Magister en gestión ambiental, Especialista en administración estratégica del control interno, Especialista en Docencia Universitaria, profesor Investigador Universidad Militar Nueva Granada; facultad ciencias económicas, programa de contaduría Pública. email: jeremias.turmeque@unimilitar.edu.co, jeretur@gmail.com

RESUMEN

El decreto 302 de 2015 estableció la obligación para el contador y quienes ejerzan funciones de revisor fiscal; de cumplir con una serie de aspectos relacionados con las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), incluyendo las 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); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, bajo este contexto es necesario revisar los preceptos medioambientales establecidos por las normas internacionales de información financiera NIIF y las normas internacionales de contabilidad NIC, dentro de las cuales se pueden citar entre otras la NIC 37, la niif 6 y la cinnif 5; el artículo 2°. Determina que el decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios. a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2.

ARTÍCULO 5°. Para efectos de la aplicación del artículo 4°, no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que **exprese una opinión o concepto sobre cada uno de los temas contenidos en ellos.** El Consejo Técnico de la Contaduría Pública expedirá las orientaciones técnicas necesarias para estos fines.

Lo anterior conforma las obligaciones que deberá cumplir un revisor fiscal en su labor de emitir un dictamen o concepto relacionado con el aseguramiento de la información.

Sin embargo esto es necesario analizarlo desde el diario acontecer de una economía en desarrollo, desde la perspectiva de la inversión extranjera y desde el delirio que produce el beneficio; tal como lo tratan las normas internacionales de información financiera; para ello cito el siguiente texto "" podremos analizar la relación del hombre con su herramienta. Aplicando "el análisis dimensional" esta relación adquirirá una significación absoluta "natural". En cada una de sus dimensiones, este equilibrio de la vida humana corresponde a una escala natural

determinada. Cuando una labor con herramientas sobrepasa un umbral definido por la escala ad hoc, se vuelve contra su fin, amenazando luego destruir el cuerpo social en su totalidad. Es menester determinar con precisión estas escalas y los umbrales que permitan circunscribir el campo de la supervivencia humana.” (Illich, i 1985) en el texto citado se nos induce a pensar en que el hombre debe identificar umbrales es decir establecer el máximo daño que puede causar para sobre esa base establecer medidas que le permitan minimizar; si es que no puede evitar el daño. Todo esto aunado a la gerencia del riesgo que establece la NIIF 7 .

Los umbrales señalados corresponden a los límites que el hombre tiene para su propia sobrevivencia y la de las demás especies, de la misma manera nos induce a pensar en los límites que puede tener un profesional como el contador- revisor fiscal en su actuar ya que tiene responsabilidad social y moral.

ASPECTOS GENERALES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA

De acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes una entidad reconocerá cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado periodo, como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales.(niif 6)Igualmente puede ser un problema de terrenos contaminados, o degradados por la explotación petrolífera o minera de conformidad con la legislación legal vigente.

Bajo esta NIC37 se contempla el abandono de un sitio como las instalaciones de una fabrica la cual puede seguir emitiendo daños al medio ambiente (un ejemplo las productoras de fertilizantes), esto es un ejemplo de los denominados pasivos ambientales.

Para el caso colombiano, la legislación legal vigente exige la elaboración de un EIA Evaluación de impactos ambientales; el estudio o la evaluación de impacto ambiental, contiene datos sobre la ubicación proyecto, componentes bióticos; abióticos y socioeconómicos además de los posibles daños que pueden presentarse a la línea base que sobre la cual se realiza el estudio; el mismo se complementa con un PMA, plan de manejo Ambiental, con el fin de obtener una licencia ambiental,; siendo esta la autorización que otorga la autoridad ambiental para la ejecución de una obra o actividad sujeta a requisitos como prevenir, mitigar, corregir,(ley 99 de 1993) compensar y manejo de los efectos que se causen.

Estos efectos suponen un daño; que debe prevenirlo, disminuirlo, corregirlo, pagarlo, dentro de estos conceptos surge la necesidad de dar al manejo ambiental un valor; el prevenir implica tomar las medidas necesarias para anticiparse al daño, es realizar las inversiones necesarios para no ocasionar daños a la naturaleza, por ejemplo, construir diques para evitar la contaminación de aguas o colocar tela oleofílica o geo membranas; para evitar la contaminación del suelo, o

en las personas dotarlas de elementos necesarios con el fin de evitar posibles daños en su salud, como por ejemplo, contaminación química, o la pérdida auditiva. El disminuir implica que se torna inevitable el daño y se hace necesario tomar medidas como colocar filtros, mismos que implican recursos, corregir implica realizar mayores inversiones o inversiones adicionales por que un hecho fortuito se presentó y pagar nos lleva a resarcir adicionalmente los daños.

Al conocerse previamente el riesgo la entidad debe y comprometerse a tomar las medidas necesarias de conformidad con el PMA, lo cual obligaría a generar un pasivo contingente.

Pasivos contingentes según la norma internacional de información financiera NIC 37

En el párrafo 17 se define al pasivo contingente como el suceso que da origen a una obligación; es un suceso pasado del que se deriva una obligación que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar.

Al parecer y de acuerdo con lo establecido anteriormente, el plan de manejo ambiental obligaría a la construcción de diques o la compra de la tela oleofilicacomo medidas preventivas, las cuales se pueden reconocer como un gasto, pero si el hecho se presenta, esto es un derrame de crudo, un incendio o un accidente laboral; la legislación establece la necesidad de mitigar, es decir disminuir cualquier daño, que por contaminación se presente mediante la implementación de nuevas obras o corrigiendo el daño mediante la recolección del cuerpo que está causando el daño o finalmente compensar por el daño acaecido.

En cada uno de estos momentos surge la necesidad de establecer o estimar el pasivo contingente.

El párrafo 18 define un pasivo contingente como:

- (a) 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
- (b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que:
 - (i) 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
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Queda expresado toda obligación posible, surgida de hechos pasados; la prevención, el tomar medidas que permitan evitar; anticiparse, se presume que debe existir un hecogenerador y que los mismos están bajo el control de la entidad, lo cual obliga a realizar la estimación de los costos del posible daño; esta se debe realizar teniendo en cuenta los esquemas de valoración de conformidad con la NIIF 13 fundamentado en los datos relevantes, más si se tiene en cuenta que debe demostrarse que efectivamente se está compensando el daño; aquí quedaría demostrado que es un suceso pasado que debe originar la estimación y posterior provisión y pago.

El párrafo 19 de la NIC 37 establece que se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.

Esto genera la necesidad de realizar las provisiones respectivas en la medida que el hecho se presenta; indica que aunque anticiparse es una buena alternativa y esto se logra mediante evaluar posibles impactos y establecer un plan de manejo ambiental, el cual desde un principio debe generar las provisiones que permitan prever el daño y minimizarlo ante su probable ocurrencia.

Lo anterior implica medir riesgos e incertidumbres; realizar prospectiva, mirar adelante anticiparse y lo más importante, estar dispuesto a actuar para corregir, esto obliga a medir el beneficio costos de cualquier proyecto si no el beneficio costo de actuar y no actuar.

La citada NIC hace distinciones entre las provisiones y otros pasivos mediante la siguiente cita "las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación" frente a la anterior definición se aclara que los acreedores comerciales son cuentas a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la empresa, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y que las obligaciones devengadas son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados. Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones devengadas, la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

La provisión entonces es una labor/medición que sugiere seguimiento y mediciones adecuadas por parte de los profesionales y si es necesario por parte del profesional contable y del revisor fiscal; identificar y contabilizar por el primero y por el segundo certificar que los criterios de medición se ajustan a las

necesidades sociales y que efectivamente son medidas adecuadas para evitar, minimizar, compensar y pagar además que la medición obedece a estudios técnicos adecuados; es por esto que el gobierno creó la necesidad de tener departamentos de gestión ambiental. (decreto 1299 de 2008)

Igualmente la norma continúa mostrando diferencias y formas de contabilizar las obligaciones y las provisiones “las obligaciones devengadas se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas a pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada”, por tanto es necesario establecer o mostrar estos relevantes en los estados financieros.

Reconocimiento de una provisión

La NIC 37 en el párrafo 14 establece la necesidad de reconocer si:

- (a) la empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;***
- (b) es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y***
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.***

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión.

Para los casos que hemos citado la necesidad de realizar el estudio de impacto ambiental tal como lo establece la legislación conduce a identificar una obligación legal que como mínimo exige dejar el sitio como estaba, o en su defecto realizar complementarias en áreas cercanas esto puede ser el caso de derribar árboles lo que implicaría la siembra, cultivo y mantenimiento de especies por cuenta de la entidad en un número que compense la actividad fotosintética que realizaba el árbol derribado.

La norma establece que si hay dudas al respecto de una estimación “la empresa procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance. A partir de esa evidencia:

- (a) la empresa reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e
- (b) informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la

probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos “

Corresponde entonces al revisor fiscal determinar si las condiciones de la misma existen, para ello deberá determinar si hay evidencia sobre la probabilidad de existencia del hecho, fundamentado inicialmente en la legislación vigente, si existe debe verificar la mejor estimación y establecer la veracidad de los criterios de reconocimiento. No se debe olvidar que ciertas actividades industriales que generan afectación medioambiental requieren de licencia ambiental, la cual la estableció la ley 99 de 1993, que en la actualidad las maneja el ANLA, agencia nacional de licencias ambientales y los compromisos allí establecidos son y serán de obligatorio cumplimiento.

El no cumplimiento constituirá un pasivo ambiental y si la autoridad ambiental lo obliga será una provisión; sin embargo el revisor fiscal no puede dejar pasar lo anterior es decir no informar el no cumplimiento dado que este será una falta en su función de validación de valoraciones.

El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien

(b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades

La evaluación de impactos ambientales o en últimas el plan de manejo ambiental constituyen una herramienta válida para lograr este objetivo, certificando que efectivamente se cumple con los compromisos y responsabilidades medioambientales.

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 costes 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 costes 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. En contraste con lo

anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede desear o necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la empresa puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

La contaminación por vertimientos no voluntarios obligaría a la contabilización pero él no clasificar residuos obligaría a una sanción, ahora bien si el vertimiento es considerado voluntario dadas las diversas circunstancias esta debería contabilizarse como provisión mientras las autoridades tasan o estiman adecuadamente su valor.

Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede ser, incluso, con el público en general.

La anterior aseveración se da en razón que lo que importa efectivamente tener un valor reconocido en los estados financiero que permita posteriormente realizar el compromiso ambiental.

Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la empresa (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones o compromisos asumidos. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño medioambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la empresa acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.

La norma indica que una obligación implícita surge también de las modificaciones legales que los gobiernos enfrenten o reconozcan como necesarias para mantener la estabilidad medio ambiental, aquí resulta contrario a las actuales normas dado que existen normas denominadas de estabilidad jurídica que protegen para el caso colombiano a la inversión extranjera de estos cambiosmas no así a la empresa nacional, lo que puede causar caos y desorden en el uso , interpretación y estimación o provisión por daños ambientales y esto acarrea la necesidad de que el revisor fiscal actúe en concordancia con esos hechos.

La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que

son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del balance. Excepto en casos extremadamente raros, la empresa será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta y podrá, por tanto, realizar una estimación para el importe de la obligación lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

El otorgar la capacidad a la empresa para identificar posibles desenlaces, implica para el revisor fiscal establecer los criterios sobre los cuales se realizan estas determinaciones y las condiciones de certeza o no para la estimación fiable.

Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del ejercicio en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia.

La actuación del revisor fiscal frente a las reconsideraciones respecto a la medición de la contingencias y su evolución hacen que el revisor fiscal este muy cercano a el plan de manejo o a la continuo seguimiento de hechos que hagan que cualquier condición pueda cambiar en el futuro mediato; que obliguen a realizar las provisiones necesarias.

Valoración

Respecto a cómo valorarse considera necesario conocer perfectamente los hechos como se dijo anteriormente, por tanto es necesario que el revisor fiscal este muy identificado con el desempeño ambiental de la empresa, a partir de sus compromisos adquiridos a partir del plan e manejo ambiental y de las medidas de seguimiento al mismo por parte de la empresa y debidamente fiscalizados. La NIC 37 orienta al respecto de la siguiente manera,

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.

La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible o muy caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación en la fecha del balance. No obstante, la estimación del importe que la empresa vaya a necesitar para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación

del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance.

Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la empresa, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar también incluye cualquier dato suministrado por sucesos ocurridos tras la fecha de los estados financieros.

Deja el anterior párrafo implícito la hipótesis de negocio en marcha, la cual implica prever el flujo de efectivo y sobre tomar las decisiones o los pagos; para este caso se hace necesario relacionar con un ejemplo el problema; por una multa ambiental que obligue a un pago, exagerado implicaría que la estimación no fue adecuadamente identificada y que de alguna manera alguien en la organización desconoció parámetros importantes, pero lo detectar esta anomalía, tanto con datos pasados como con datos nuevos respecto a hechos acaecidos recientemente.

Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión que se está valorando, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea continuo y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

En el anterior párrafo la NIC orienta respecto al actuar del revisor fiscal para establecer si se utilizaron los mejores métodos para la estimación y reconocimiento en los estados financieros,

Riesgo e incertidumbres

En función de lo anterior la NIC 37 establece la necesidad de identificar los riesgos e incertidumbres que deben ser reconocidos y valorados por el revisor fiscal y que implican parte de su responsabilidad bajo el contexto de mejor estimación de acuerdo a las NIC; recordemos que esos riesgos son tenidos en cuenta en la NIA normas internacionales de auditoria y que obliga al revisor fiscal a su evaluación.(NIA 210).

Para realizar la mejor estimación, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma

Describe la variación en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobrevaloren los activos o los ingresos ordinarios y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el coste estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

La NIC 37 establece algunos criterios que deben revisarse y tenerse en cuenta por el revisor fiscal en su actuar, una de ellas la forma de valorar la incertidumbre, dado que lo que se busca aquí no es sobrevalorar ni subvalorar ; el nivel de responsabilidad crece en la medida que exige métodos adecuados para lograr esta medición

Valor actual

En la valoración del valor actual la NIC 37 establece criterios interesantes respecto a cómo lograr esto parte de ello es el poseer datos o buscar datos de hechos similares que puedan permitir establecer el posible desenlace y las posibles implicaciones de orden ambiental, legal y ocurrencias posteriores que conduzca a la mejor estimación.

Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.

Sucesos futuros

Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la valoración de las provisiones. Por ejemplo, la empresa puede creer que el coste de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de

observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de coste relacionadas con el aumento de experiencia asociada, con la aplicación de la tecnología actual o el coste esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la empresa no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta al valorar las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio.

Surge un concepto de mucho interés que es necesario revisar, no solo el valor si no las técnicas utilizadas dado que estas pueden reducir las estimaciones haciendo que estas sean las mejores, que implica para el revisor fiscal, mantenerse alerta respecto a los cambios tecnológicos que impliquen un mejor tratamiento a las posibles daños, aquí cobra gran importancia relevante el plan de manejo ambiental, dado que este será una herramienta básica de seguimiento para identificar variables de riesgo e incertidumbre relacionadas con la valoración.

Información a revelar

La revelación constituye una fuente de valor para el revisor fiscal dado que la misma debe involucrar los criterios relacionados con las estimaciones y los principales hechos, el trabajo del revisor fiscal se debe versar en la verificación de las hipótesis, cálculos su razonabilidad y consistencia con hechos ocurridos o experiencias vividas en la empresa o en su entorno, la NIC 37 establece las siguientes revelaciones.

Para cada tipo de provisión, la empresa debe informar acerca de:

- (a) el importe en libros al principio y al final del ejercicio;***
- (b) las dotaciones efectuadas en el ejercicio, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;***
- (c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del ejercicio;***
- (d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el ejercicio; y***
- (e) el aumento, durante el ejercicio, en los saldos objeto de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.***

No es preciso suministrar información comparativa.

La empresa debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:

- (a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;**
- (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la empresa debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y**
- (c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además sobre la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.**

La verificación valores y verificación de bases de cálculo son funciones del revisor fiscal, para ello se hace importante no solo certificar que están reconocidos en los estados financieros si no que sus fuentes análisis son congruentes con los hechos o formas e actuar influenciados por el mercado. De igual manera cualquier incertidumbre la cual puede ser manipulada el revisor fiscal debe identificar cualquier posible manipulación que conduzca a subestimar o sobreestimar; continua la norma diciendo

A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la empresa debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

- (a) una estimación de sus efectos financieros valorados según lo establecido en los párrafos 36 a 52;**
- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y**
- (c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.**

El abalar de efectos en los estados financieros cuando hay estimaciones conduce a que la empresa se anticipe y que el revisor pueda prever un posible compromiso de la hipótesis fundamental de negocio en marcha.

CINIIF 5

Para atenuar el compromiso de la hipótesis fundamental debe tenerse en cuenta la cinnif 5 dada la posibilidad de ser partícipe de un fondo de retiro, restauración y rehabilitación, esta NIC permite conocer estrategias para crear organismos que manejen los recursos, sobre la base de un aporte de un grupo de organizaciones

de iguales o similares actividades y que les permita escindir algunos riesgos y transferirlos porque no decirlo así a un fondo aunando esfuerzos para lograr el máximo logro en las metas propuestas.

Para ello la cinnif 5 presenta los siguientes condicionamientos:

Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

La finalidad de la constitución de fondos para retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental, consiste en segregar activos para financiar algunos o todos los costos de retiro del servicio de una fábrica (por ejemplo una planta nuclear) o de algún equipo (como un automóvil), o los derivados de un compromiso de rehabilitación medioambiental (como la depuración de aguas o la restauración del terreno de una mina), actividades que se denominan genéricamente de “retiro del servicio”.

Lo anterior no escinde al revisor fiscal de su responsabilidad de hacer seguimiento a la aplicación de los recursos de conformidad con los planes de manejo establecidos, y de evaluar y revisar los base de cálculo para transferirlos como los posibles riesgos futuros.

“Los fondos pueden ser voluntarias o requeridas por reglamentos o leyes. Los fondos pueden tener alguna de las siguientes estructuras:

(a) Fondos establecidos por un único contribuyente, para cubrir sus propias obligaciones por retiro del servicio, ya sea para un emplazamiento particular, o para varios emplazamientos dispersos geográficamente.

(b) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes, con el fin de constituir fondos para cubrir sus obligaciones por retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde los contribuyentes tienen derecho al reembolso de gastos de retiro del servicio hasta el límite de sus contribuciones más los rendimientos de las mismas, menos su participación en los costos de administración del fondo. Los contribuyentes pueden tener la obligación de efectuar aportaciones adicionales, por ejemplo, en el caso de la quiebra de algún otro contribuyente.

(c) Fondos establecidos por múltiples contribuyentes con el fin de constituir fondos para sus obligaciones de retiro del servicio, individuales o conjuntas, donde el nivel de aportación requerido al contribuyente está basado en su nivel de actividad corriente, y la prestación obtenida por el contribuyente está basada en su actividad pasada. En estos casos, podría existir un desajuste entre el montante de la aportación efectuada por el contribuyente (basada en su actividad corriente) y el valor realizable a obtener del fondo (basado en la actividad pasada). “

Al referirse al nivel de actividad afirma la necesidad del revisor fiscal de intervenir adecuadamente en la estimación y lograr con ello el cumplimiento, de aquí se deriva la necesidad de validar cada una de las variables de cálculo.

Fondos como los descritos tienen generalmente las siguientes características:

(a) El fondo es administrado separadamente por gestores independientes.

(b) Las entidades (contribuyentes) efectúan aportaciones al fondo, que se invierten en una gama de activos, que puede comprender tanto instrumentos de deuda como de patrimonio, que están disponibles para ayudar a pagar los costos de retiro del servicio de los contribuyentes. Los gestores determinan cómo se invierten las aportaciones, dentro de las restricciones establecidas por los estatutos que regulen el fondo, así como las contenidas en cualquier legislación o regulación aplicable.

(c) Los contribuyentes conservan la obligación de pagar los costos de retiro del servicio. Sin embargo, los contribuyentes pueden obtener del fondo reembolsos por el menor valor de: los costos de retiro del servicio en los que hayan incurrido y su participación en los activos del fondo.

(d) Los contribuyentes pueden tener acceso restringido, o no tener acceso, a cualquier superávit de activos del fondo sobre los que se hayan calificado como costos de retiro del servicio

La inversión de los fondos también constituye una función más dado que de su rentabilidad depende el tener la cantidad adecuada para enfrentar las obligaciones inherentes a la actividad; por tanto surge una obligación adicional y es la de verificar la rentabilidad, la solidez de las inversiones y el buen manejo de los recursos por parte del administrador, no debemos olvidar que se tiene la alternativa de manejar individualmente o de maneja conjunta el fondo.

La valoración de los costos por retiro entonces constituirá un factor determinantes para mantener las cantidades y la realización de la actividades comprometidas en el plan de manejo ambiental, que conducen a cumplir con todos las obligaciones por la empresa.

Finalmente la Interpretación CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos

Surgida a partir de situaciones recientemente analizada por entes internacionales y que conducen a mejorar la gestión de desechos RAEE

“ La Directiva de la Unión Europea sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos (RAEE), que regula la recogida, el tratamiento, la recuperación y la eliminación respetuosa con el medio ambiente de los RAEE, ha generado preguntas sobre el momento en que debería reconocerse la obligación por el desmantelamiento de RAEE.

La Directiva distingue entre residuos ‘nuevos’ y residuos ‘históricos’, y entre residuos procedentes de hogares particulares y residuos no procedentes de hogares particulares.

Los nuevos residuos se refieren a productos vendidos después del 13 de agosto de 2005. Se considera que todo aparato doméstico vendido antes de dicha fecha dará lugar a residuos históricos, a efectos de la Directiva.

La Directiva establece que los costos de gestión de los residuos de aparatos domésticos históricos deben ser soportados por los productores de ese tipo de aparatos que estén en el mercado durante un periodo a ser especificado en la legislación aplicable de cada Estado miembro (el periodo de medición). La Directiva establece que cada Estado miembro establecerá un mecanismo en virtud del cual los productores deberán contribuir a los costos de manera proporcional, 'por ejemplo, en proporción a la cuota de mercado que corresponda a cada uno de ellos por el tipo de equipo.

Varios términos empleados en esta Interpretación, como 'cuota de mercado' y 'periodo de medición, pueden definirse de maneras muy diferentes en la legislación aplicable en cada Estado miembro. Por ejemplo, el periodo de medición puede ser un año o sólo un mes. De manera similar, la evaluación de la cuota de mercado y las fórmulas para calcular la obligación pueden diferir en las diversas legislaciones nacionales. No obstante, todos estos ejemplos afectan únicamente a la medición de la obligación, cuestión que es ajena al alcance de esta Interpretación.

Para el caso colombiano se emitieron las directrices mediante orientaciones establecidas en la Ley y como que manera u otra se vienen adaptando la legislación nacional a las normas internacionales generando un mayor compromiso por parte del revisor fiscal en especial cuando se actúa en instituciones tienen compromisos RAEE.

Esto nos indica la responsabilidad que se está definiendo a partir de las nuevas directrices y como de ; La orientación profesional vigente para el revisor fiscal en Colombia, de junio 8 de 2008, en su numeral 16.17 y 17.2 establece criterios de participación del revisor fiscal respecto a áreas y procesos de implicación ecología, por tanto este trabajo buscara dar respuesta al papel que juega el revisor fiscal teniendo en cuenta la obligación de cumplir con una serie de aspectos relacionados con las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), incluyendo las 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); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, bajo este contexto es necesario revisar los anteriores preceptos.

“Impacto global, si lo hubiera, sobre los requerimientos de independencia;
(b) que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que amenazan la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y
(c) que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
(i) la firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;

- (ii) la firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
- (iii) la firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no sean de un nivel aceptable.” (ISAQC-2009)

CONCLUSIONES

La revisoría fiscal es una actividades por contadores públicos que implica un gran cuidado y que en la actualidad bajo los parámetros de las normas internacionales de auditoría y las normas internacionales de información financiera, requieren de una mayor participación del revisor fiscal en aspectos relacionados con lamejor estimación, el mejor uso, el estar identificado con los cambios que genera el mercado o las circunstancias especiales de la actividad económica, con las estadísticas y reportes de diversas entidades de orden mundial y nacional respecto a las técnicas de valoración en especial los riesgos e incertidumbre , en este caso se puede citar al IVSC (internationalvaluationsstándarcouncilium) quienviene presentando directrices en relación valoración de riesgos y en especial las incertidumbres.

Los riesgos constituyen un factor de evaluación valoración y seguimiento por parte del revisor fiscal dado que las bases sobre las cuales se valúan constituirán razones suficientes para dar razonabilidad a los estados financieros; por el contrario si no son fidedignas dejaran sin soportes los mismos dejando en entredicho cualquier aseveración emitida por el revisor fiscal.

El revisor fiscal de conformidad con las directrices establecidas por el consejo técnico, en sus numerales 16.17 y 17.2 orientación profesional de junio de 2008.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- International Standards on Auditing and Quality Control (AISAQC), 2009
- Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) 2014
- Decreto 1299 de 2008
- Ley 99 de 1993
- IFRS NIC 37 Activos y pasivos estimados
- IFRS niif 6
- IFRS Cinnif 6
- IFRS Cinnif 5
- IVSC (international valuations stándarcouncilium)
- Illich, I 1985, LA CONVIVENCIALIDAD, México, Joaquín Mortiz/Planeta
- CTCP orientación profesional de junio 8 de 2008.