

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CTCP-10-00646-2016
Bogotá, D.C.,

Señor(a)
MAURICIO ESPAÑOL LEÓN
Coordinador grupo de Regulación e Investigación Contable
Superintendencia de Sociedades
MauricioE@SUPERSOCIEDADES.GOV.CO

Asunto: Consulta
Destino: Externo
Origen: 10

REFERENCIA	
Fecha de la Consulta	04 de Mayo de 2016
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2016 - 386 – CONSULTA
Tema	DICTAMEN – REVISOR FISCAL

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, el cual faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

CONSULTA (TEXTUAL)

**Respetados Consejeros, Buenas tardes*

En el presente ejercicio, periodo de presentación de información financiera preparada con los marcos de referencia contable bajo NIIF, esta Superintendencia requirió la información comparativa a 2700 entidades empresariales del grupo 1 en los términos del párrafo 21 de la NIIF 1. En el curso de la socialización (sic) y acompañamiento a nuestros usuarios se ha sostenido que los primeros estados financieros que se presentan bajo NIIF, cuando a ello hubiere lugar, debían acompañarse del dictamen del revisor fiscal con el mismo alcance, es decir comparativo. Lo anterior en atención a que si bien el ESFA y los estados financieros de transición no fueron objeto de auditoría, si lo debían ser los saldos

Nit. 830115297-6

Calle 28 Nº 13A -15 / Bogotá, Colombia

Commutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

iniciales del ejercicio 2015 (año de aplicación obligatoria), que en realidad correspondían a los saldos finales en 31 de diciembre de 2014.

En relación con lo expuesto en el párrafo precedente me permito remitir en los archivos adjuntos diferentes informes de revisor fiscal que han allegado a esta Superintendencia las entidades empresariales adjuntos a la información bajo NIIF que surtirá efectos legales y de supervisión. En (sic) dos de ellos podrán corroborar que no se hace alusión alguna a los estados financieros en 31 de diciembre de 2014 y en los restantes dos se señala que los estados financieros en 31 de diciembre de 2014 solamente se incluyen para propósitos comparativos, tal vez, en el caso de estos últimos ajustándose al concepto número 412 de 2015 emitido por el CTCP. En los informes no solo se esté obviando indicar el alcance de la auditoría sobre los saldos iniciales (sic) del ejercicio, con la importancia que esto tiene, sino que no se hace alusión de manera expresa al marco de referencia contable que aplica la sociedad y si este dictamen corresponde a estados financieros separados o individuales.

Sobre los hechos antes referidos agradeceríamos contar con su opinión ya que este es un tema de suma importancia para esta Superintendencia. (Sic). "

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular, según lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, el cual dispone que es función del CTCP pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud en los siguientes términos:

El numeral 1 de los Objetivos de la NIC1, acerca de los estados financieros, establece:

"Esta norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean compatibles, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido."

Adicionalmente, los objetivos del auditor y la naturaleza de la información comparativa, establecidos en la NIA 710 "Información Comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos", establecen:

"Naturaleza de la información comparativa

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A - 15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.minelt.gov.co



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

1. *La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.*
2. *Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:*
 - (a) *en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al período actual; mientras que*
 - (b) *en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada período para el que se presentan estados financieros.*

Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque."

"5. Los objetivos del auditor son:

- (a) *obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y*
- (b) *emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor."*

Así mismo, los párrafo 7, 15, 16 y 17 de la NIA 710 establecen:

"El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

- a. *la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y*
- b. *las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados."*

Estados financieros comparativos

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A8–A9)
16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706¹. (Ref: Apartado A10)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:
 - a. que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
 - b. el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
 - c. la fecha de dicho informe,

salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros."

De otra parte la NIA 706, en otros establece:

"Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

- A1. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros."

Dado que los Decretos 2420 de 2015 y su modificatorio 2496 del mismo año, han establecido los periodos de preparación del balance de apertura, periodo de transición y periodo de aplicación obligatoria, el CTCP, considera que la obligación de obtener simultáneamente información de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo de información financiera, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo,

¹ NIA 706. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. apartado 8

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

requiere de forma obligatoria que el Revisor Fiscal aplique las pruebas y procedimientos de auditoría requeridos, para la obtención de evidencia sobre la razonabilidad de los estados financieros de apertura y de transición, ya que no se concibe que haya razonabilidad de los saldos finales al 31 de diciembre de 2015 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2016 (en el caso de grupo N° 2), sin la obtención de evidencia sobre los saldos iniciales de apertura (ESFA) y los movimientos del año de transición, para lo cual el Revisor Fiscal, debió haber obtenido evidencia de auditoría utilizando la Norma Internacional de Auditoría 510 Encargos Iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura, en el caso de que hubiera asumido la revisoría fiscal en/o después de la fecha de la primera aplicación, puesto que si se trata del ejercicio recurrente de esta función en la misma entidad, debe desarrollar sus procedimientos de evaluación tal como lo establecen los apartes de las NIA transcritas anteriormente..

Es bueno recordar que el numeral 3) del artículo 208 del Código de Comercio establece como una de las obligaciones del revisor fiscal, al emitir su dictamen:

"Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable..."

Esta exigencia lleva a aclarar cuáles son esas normas legales. En este sentido, debe entenderse que por tratarse de un proceso de transición a un nuevo marco técnico normativo, las normas legales deben verse en función del momento en el que se deben aplicar.

Al referirse al periodo de transición, el numeral 4. del artículo 1.1.1.3. del Decreto Único 2420 de 2015, dispone en relación con la información preparada durante ese periodo de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo del Grupo 1 para ese periodo:

"Esta información financiera no será puesta en conocimiento del público ni tendrá efectos legales en dicho momento."
Disposiciones similares se establecen para los grupos 2 y 3.

Lo anterior implica que si bien la contabilidad y los estados financieros producidos durante el periodo de transición no tienen efectos legales en ese tiempo, sí los tienen posteriormente, puesto que de otra forma, la norma no habría hecho esa aclaración. Y esto es así, porque no tendría sentido que al preparar los primeros estados financieros comparativos de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo, solo tuvieran efectos legales los estados financieros del periodo y no los del anterior. Siendo de esta manera, no concebible que naciendo a la vida legal los estados financieros comparativos en la primera fecha de reporte, no haya responsabilidad del revisor fiscal sobre una información que corresponde a "las normas legales" para el país.


Así las cosas, dando respuesta a la pregunta planteada por el peticionario, en nuestra opinión, desde el punto de vista técnico, el Revisor Fiscal debe emitir obligatoriamente una opinión sobre los estados financieros comparativos, esto es el año del Primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo 31 de diciembre de 2015 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2016 (en el caso de grupo N° 2), comparativo con el estado financiero del año de transición 31 de diciembre de 2014 (en el caso del grupo N° 1 y 3) y 31 de diciembre de 2015 (en el caso de grupo N° 2). En caso de no haber emitido la opinión sobre los estados financieros comparativos, el Revisor Fiscal debió haber incluido en un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones, las razones observadas durante el año de transición, dado que la

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

entidad preparó dos estados financieros bajo dos marcos normativos contables diferentes; uno sobre los PCGA anteriores (Decreto 2649 de 1993) y otro sobre los nuevos marcos normativos contenidos en los Decretos 2420 y 2496 de 2015.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por la consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,


LUIS HENRY MOYA MORENO
Consejero del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona
Consejero Ponente: Luis Henry Moya Moreno
Revisó y aprobó: Daniel Samlento Pava / Luis Henry Moya Moreno