

CTCP

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

IVAN FERNANDO FAJARDO

E-mail: tmsi1057@gmail.com

Asunto: Consulta 1-2020-003007

REFERENCIA:

Fecha de Radicado	11 de febrero de 2020
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2020-0146 -CONSULTA
Código referencia	R-6-102
Tema	Diferencias de Criterio entre Administración y Revisoría 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, rede acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017, 2483 de 2018 y 2270 de 2019, en los cuales se 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 contabilidad, 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.

RESUMEN:

“Una cosa es la elaboración de información financiera la cual requiere la aplicación de juicios profesionales, y otra diferente es la emisión de la opinión por parte del revisor fiscal. Los conceptos de las autoridades, y las consultas a expertos que expresen sus opiniones, así como los juicios realizados por los responsables de los estados financieros, ayudan a dirimir este tipo de divergencias en los criterios”

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSULTA (TEXTUAL)

“Buenas Tardes, Mediante el presente me permito solicitar concepto, respecto a cuándo se generan diferencias de criterio entre la administración de la compañía y la Revisoría Fiscal. Hay gran cantidad de casos en las cuales las normas IFRS Plenas no tienen reglado o descrito el tratamiento específico que se debe realizar bajo esta normativa a una transacción en específico. En estos casos se generan diferencias de criterio entre la administración de la compañía y la Revisoría fiscal al momento de emitir la opinión de los estados financieros.

1. *¿En estos casos quien dirime esta diferencia de criterio, o cuál es el órgano regulador al cual se debe acudir para dirimir estas diferencias de criterio de forma jurídica o legal?*
2. *¿Puede el Auditor o Revisor Fiscal habiendo una diferencia de criterio calificar su opinión porque la administración de la compañía no registra determinada transacción con el mismo criterio que tiene el Auditor o Revisor Fiscal, y dicha transacción no es claro su manejo en las normas IFRS plenas?*
3. *De la misma manera solicito confirmación respecto a los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría que carácter tienen para los diferentes profesionales de la contaduría pública y los administradores de las compañías, lo anterior ya que en ocasiones los auditores de diferentes firmas Big Four¹, manifiestan que esos conceptos no sirven para sentar posición alguna, por parte de la administración frente a la aplicación de normas IFRS plenas, que sólo es válido los análisis emitidos por las propias áreas técnicas de dichas firmas, lo anterior implicaría que las compañías están al libre albedrío de lo que defina y quiera el auditor, y no existe en Colombia un ente que regule o defina este tipo de diferencia de criterio?*
4. *¿Cuál el del procedimiento que deben seguir los profesionales de la contaduría pública y administradores de las compañías en Colombia cuando se presentan diferencias de criterio con la Revisoría Fiscal o el Auditor?, ¿a qué instancias deben acudir para dirimir legalmente dichas diferencias de criterio?*
5. *¿Tienen alguna manera de proteger sus estados financieros de una calificación del revisor fiscal ante una diferencia de criterio generada por una situación o manejo de una transacción que no está específicamente ni claramente expresada en las normas IFRS, y mucho menos regulada en dichas normas?*
6. *Por qué otros países de una cultura contable mucho mayor, como lo son México y Brasil, tienen entes internos que regulan y emiten normas de contabilidad con todas las definiciones y explicaciones de cómo aplicarlas en cada País debidamente alineadas con las IFRS, mientras que Colombia se convirtió prácticamente que lo estados financieros son lo que diga el auditor o revisor fiscal, ya que no hay reglas claras de cómo aplicar las normas IFRS plenas directamente bajo el contexto colombiano (...)*”.

¹ Nota del CTCPC: La expresión Big Four, es utilizada por algunas personas para designar a las cuatro entidades con mayor facturación a nivel mundial en el área de auditoría.

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

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. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

1. *¿Quién dirime diferencias de criterio, o cuál es el órgano regulador al cual se debe acudir para dirimir estas diferencias de criterio de forma jurídica o legal?*

La información financiera en Colombia es preparada bajo responsabilidad de la entidad a través de un profesional de la contaduría pública, es la administración con su equipo financiero (responsable) quien aplica los marcos de información financiera en Colombia (criterio) y a realizar los juicios requeridos conforme a los marcos técnicos², no obstante si la entidad se encuentra obligada a tener revisor fiscal, los estados financieros deben ser auditados y sometidos a una opinión (aseguramiento).

El trabajo realizado por el revisor fiscal para realizar su dictamen sobre los estados financieros, se realiza utilizando las Normas de Aseguramiento de Información. En caso de existir diferencias de criterio, debe tenerse en cuenta que el responsable de la elaboración de la información financiera es la entidad, y que el revisor fiscal emite una opinión la cual podría ser modificada o no modificada (ver anexo 4 del DUR 2420 de 2015 NIA 700).

Las diferencias de criterio deben resolverse por parte de los profesionales intervinientes en la elaboración de la información financiera, también podrían recurrir a la ayuda de un tercero para que emita una opinión y sobre ella se dirima la diferencia de criterio, es por ello por lo que las Normas Internacionales de Auditoría han establecido requerimientos de mantener una comunicación permanente con los responsables de gobierno de una entidad³. No obstante el revisor fiscal tiene independencia, y al aplicar su juicio profesional y emitir su dictamen puede concluir, fundamentado en un marco de información financiera, que los estados financieros en su conjunto contienen una incorrección material (opinión con salvedades u opinión desfavorable) lo cual lo expresará en su dictamen.

Los estados financieros contienen juicios profesionales al usar estimaciones contables en criterios relacionados con reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos, pasivos, ingresos y gastos; por lo que usar criterios o instancias jurídicas o legales para dirimir conflictos no es la forma más adecuada para resolverlos. Para ello se han establecido instancias de comunicación internos y externos para informar, esto no significa que todas las divergencias entre el Revisor Fiscal, quien basa su trabajo en afirmaciones y declaraciones de la administración, terminen en una modificación de la opinión, puesto que esto deberá establecerse con fundamento en el nivel de materialidad establecido por el revisor fiscal en su trabajo, el cual podría también diferir del establecido por la administración de la entidad.

² Ver la sección 10 o la NIC 8 sobre políticas contables, en los anexos 1 y 2 del DUR 2420 de 2015, lo mismo que los requerimientos de revelación de los principales juicios o estimaciones descritos en las normas de presentación de los estados financieros.

³ Ver la NIA 260 Comunicación con los responsables del Gobierno de la Entidad, NIA 265 Comunicación de las deficiencias del control interno, y NIA 580 Manifestaciones escritas.

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

2. ¿Puede el Auditor o Revisor Fiscal habiendo una diferencia de criterio calificar su opinión porque la administración de la compañía no registra determinada transacción con el mismo criterio que tiene el Auditor o Revisor Fiscal, y dicha transacción no es claro su manejo en las NIIF?

La NIA 700 (anexo 4 del DUR 2420 de 2015) manifiesta lo siguiente:

“16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

(a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material”.

Por lo anterior, si la conclusión del revisor fiscal es que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material, entonces expresará una opinión modificada. Como ya se indicó, ello dependerá de la materialidad establecida por el auditor en su trabajo, las diferencias de criterio no necesariamente generan incorrecciones materiales debidas a error o fraude que afecten la opinión, y ellas podrían ser reveladas en los estados financieros, en el apartado relacionado con los juicios y estimaciones.

En caso de existir diferencias de criterio entre revisor fiscal y la administración, será responsabilidad del revisor fiscal el informar en debida forma cuales son los puntos que él considera que no se ajustan a las normas que regulan la operación de la entidad y dependiendo la criticidad y materialidad de dichos hallazgos plasmarlos en su opinión. Para ello, es que existen instancias de comunicación internas y externas, que deben ser consideradas por el Revisor Fiscal.

3. Solicito confirmación respecto a los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría que carácter tienen para los diferentes profesionales de la contaduría pública y los administradores de las compañías

En cuanto a la pregunta, este Consejo se refirió sobre esta temática en la consulta 2019-0469 con fecha de radicación 05-05-19 y en la cual se cita la sentencia de constitucionalidad 530 de 2000, la cual señaló:

“(…) la facultad otorgada al Consejo ha de ser entendida no como el ejercicio de una competencia normativa que, indudablemente corresponde al Congreso, sino simplemente como una función dirigida a expresar opiniones, criterios o conceptos sobre la legislación relativa a los principios de la contabilidad y al ejercicio de la profesión, que naturalmente no tienen efectos normativos vinculantes frente a terceros (...)” subrayado fuera del texto.

Por lo anterior, este Consejo expresa una opinión pero esta no tiene fuerza vinculante, máxime cuando las Normas de Información Financiera requieren el uso del juicio profesional, el cual requiere experticia en el tema tratado, conocimiento del negocio y de la transacción en detalle. Lo anterior no puede ser fácilmente expresado a través de una

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

consulta, debido que no se tendrían todas las variables específicas aplicables a la entidad, lo cual puede ser abarcado por otro profesional que exprese su punto de vista.

No obstante lo anterior, deberá tenerse en cuenta que el Decreto 2420 de 2015⁴, señala en varios apartados que el CTCP resolverá las inquietudes que se generen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos de información financiera, dicha función no ha sido asignada a otras personas o autoridades.

4. **¿Cuál es el procedimiento que deben seguir los profesionales de la contaduría pública y administradores de las compañías en Colombia cuando se presentan diferencias de criterio con la Revisoría Fiscal o el Auditor?**

Las diferencias de criterio pueden ser abordadas de diferente manera:

- Activando los instrumentos de comunicación entre el Revisor Fiscal y la entidad, y que han sido previstos en las normas técnicas.
- Aplicando los requerimientos de los marcos técnicos, ellos establecen el procedimiento a seguir cuando no existe norma que guíe la contabilización de transacciones, otros eventos o sucesos.⁵
- Revelando en los estados financieros los principales juicios y estimaciones realizados por la administración de la entidad, y particularmente aquellos casos en los que existen divergencias.
- Revisando los conceptos que son emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría.
- Contratando a un tercero para que exprese una opinión sobre la cuestión;
- Estudiando las diferentes posiciones que generan diferencia de criterio, con el objetivo de establecer su tratamiento adecuado, teniendo presente los objetivos de la información financiera, lo expresado en el marco conceptual, los requerimientos aplicables a normas que traten temas similares al analizado, y los pronunciamientos de otros organismos normativos que realicen normas de información financiera utilizando criterios similares a los utilizados por el organismo que prepara las NIIF.

Mediante concepto 2017-0304, el CTCP indicó que todas las diferencias técnico-contables entre contadores públicos será resuelta por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, pero si dichas diferencias están relacionadas a la

⁴ "Artículo 1.1.1.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1. (...).

Parágrafo 2°. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los Preparadores de información financiera del Grupo 1.

Artículo 1.1.2.3. Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2. (...).

Parágrafo 2°. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de información financiera del Grupo 2.

Artículo 1.1.3.1. Marco técnico normativo de Información Financiera para las microempresas. (...).

Parágrafo 3°. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación del marco técnico normativo de información financiera para las microempresas".

⁵ Ver la sección 10 o la NIC 8 sobre políticas contables, en los anexos 1 y 2 del DUR 2420 de 2015, lo mismo que los requerimientos de revelación de los principales juicios o estimaciones descritos en las normas de presentación de los estados financieros.

aplicación de los marcos normativos aplicables a una institución de carácter público, deberán ser atendidas por la Contaduría General de la Nación.

Para elevar una consulta de carácter técnico contable al CTCP, debe realizarse de manera escrita, dirigida a los correos electrónicos consultasctcp@mincit.gov.co o info@mincit.gov.co.

5. ¿Tienen alguna manera de proteger sus estados financieros de una calificación del revisor fiscal ante una diferencia de criterio generada por una situación o manejo de una transacción que no está especificada ni claramente expresada en las NIIF, y mucho menos regulada en dichas normas?

El documento de práctica No. 2 *Elaboración de Juicios relacionados con la Materialidad*, que fue publicado por el emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera “IASB”, el cual no es obligatorio, establece directrices, desde la perspectiva de la administración⁶, para establecer si una partida tiene importancia relativa o materialidad. En uno de sus apartes establece un proceso de cuatro pasos que permitiría establecer la materialidad de una partida. Los pasos involucrados son tal y como sigue: •

- Paso 1 – identifique la información potencialmente material, teniendo en cuenta los requerimientos de los estándares aplicables y las necesidades de información de los usuarios principales.
- Paso 2 – valore si la información identificada en el paso 1 es material, considerando factores cuantitativos y cualitativos. La declaración de práctica da varios ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos, y contiene información adicional sobre cómo afectan la valoración de la materialidad, sobre una base tanto individual como combinada.
- Paso 3 – organice la información identificada en el paso 2 en el borrador de los estados financieros de manera que comunique la información efectiva y eficientemente. Los principios del documento de posición sobre revelación incluyen propuestas adicionales sobre cómo la entidad puede organizar sus estados financieros, por ejemplo, si revelar algo en los estados financieros principales o en las notas, y la extensión en la cual los elementos de línea deben ser desagregados.
- Paso 4 – revise el borrador de los estados financieros en su conjunto para determinar si toda la información material ha sido identificada, incluyendo la consideración de la materialidad desde una perspectiva agregada. La información que se juzgue que no sea material por sí misma puede ser material cuando sea considerada en combinación con otra información en el contexto del conjunto completo de estados financieros.

Esta herramienta podría convertirse en un instrumento de especial ayuda para las comunicaciones que la administración de una entidad, como responsables de los estados financieros y de las declaraciones que en ellos se incorpora, debe mantener con los revisores fiscales.

Otro instrumento que puede ser utilizado, como se indicó antes, es considerar lo establecido en los marcos de información financiera, en los ejemplos y fundamentos. En dichos marcos se establece que cuando las NIIF no tratan el

⁶ Para conocer la perspectiva del Revisor Fiscal Ver la NIA 320 Importancia relativa o materialidad en la planeación de una auditoría.



detalle de una transacción, deberá observarse la siguiente jerarquía para desarrollar una política contable, la cual para el caso de las NIIF se encuentra contenida en los párrafos 7 al 12 de la NIC 8⁷, que se refieren a lo siguiente:

Situación presentada	Criterio para desarrollar
Transacción que se encuentra descrita en las NIIF	Aplicar la NIIF correspondiente (NIC 8.7)
Transacción o situación que no se encuentre específicamente descrita en las NIIF (orden ascendente)	<ul style="list-style-type: none"> • Requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados (NIC 8.11), • Las definiciones establecidas en las NIIF, • Los criterios de reconocimiento y medición establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos del marco conceptual, • Pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar (NIC 8.12), • Literatura contable, • Practicas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entre en conflicto con las NIIF

La opinión del revisor fiscal es de carácter independiente y debe reflejar la realidad de sus hallazgos y del resultado de su labor de auditoria sobre los estados financieros, objeto de análisis. El revisor fiscal deberá evaluar si⁸:

- los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.
- las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
- las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
- la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:
 - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
 - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
- los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y
- la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

Cualquier salvedad originada por una incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el revisor fiscal incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, se indicará en dicha sección (NIA 705 párrafo 21).

⁷ La NIC 8, se encuentra incorporada en el anexo 1, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios.

⁸ Tomado del párrafo 13 de la NIA 700.





6. *¿Por qué otros países de una cultura contable mucho mayor, como lo son México y Brasil, tienen entes internos que regulan y emiten normas de contabilidad con todas las definiciones y explicaciones de cómo aplicarlas en cada País debidamente alineadas con las NIIF, mientras que Colombia se convirtió prácticamente que lo estados financieros son lo que diga el auditor o revisor fiscal, ya que no hay reglas claras de cómo aplicar las NIIF plenas directamente bajo el contexto colombiano?*

Respecto de la pregunta encontramos que se trata de una apreciación del consultante y no necesariamente corresponde con una pregunta de carácter técnico.

En México una entidad análoga al CTCP corresponde al Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), y en Brasil al Conselho Federal de Contabilidade (CFC), las cuales emiten normatividad obligatoria (como ocurre en Colombia) pero también existen diferencias de criterio al aplicarlas en las empresas, las cuales son resueltas aplicando procedimientos diferentes a ser ellas las que diriman las diferencias de criterio. En el caso colombiano, el CTCP actúa como autoridad de normalización, y su función es la de recomendar al gobierno nacional las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento que deben regir en el país; por ello si se presentan divergencias en la aplicación de las normas, es importante que estos sean conocidos por el consejo, de tal forma que pueda darse orientación al respecto, o recomendar al gobierno nacional, los ajustes a los marcos técnicos que se consideren pertinentes.

Como se explicó anteriormente, una cosa es la elaboración de información financiera la cual requiere la aplicación de juicios profesionales, y otra diferente es la emisión de la opinión por parte del revisor fiscal. Los conceptos de las autoridades, y las consultas a expertos que expresen sus opiniones, así como los juicios realizados por los responsables de los estados financieros, ayudan a dirimir este tipo de divergencias en los criterios.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, 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,

LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona / Leonardo Varón García
Consejero Ponente: Leonardo Varón García
Revisó y aprobó: Leonardo Varón García. / Wilmar Franco Franco

Calle 28 N° 13A -15 Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



Radicado relacionada No. 1-2020-003007

CTCP

Bogota D.C, 29 de marzo de 2020

Señor(a)
IVAN FERNANDO FAJARDO
tmsi1057@gmail.com

Asunto : Solicitud concepto sobre diferencias de Criterio entre la administración de la compañía y la revisoria fiscal

Saludo:

Por este medio damos respuesta a la consulta 2020-0146 planteada por Ud.

"De conformidad con el Decreto 2150 de 1995 y la Ley 962 de 2005, la firma mecánica que aparece a continuación, tiene plena validez para todos los efectos legales y no necesita autenticación, ni sello.
Adicionalmente este documento ha sido firmado digitalmente de conformidad con la ley 527 de 1999 y la resolución 2817 de 2012."

Cordialmente,

LEONARDO VARON GARCIA
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Copia:
CopiaExt:

Folios: 1
Anexo:
Nombre anexos: 2020-0146 Firma LVG.pdf

Revisó: EDGAR HERNANDO MOLINA BARAHONA CONT

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@minciit.gov.co
www.minciit.gov.co



GD-FM-009.v20