

Bogotá, D.C.,

No del radicado	1-2021-002118
Fecha de Radicado	01 de febrero de 2021
Nº de Radicación CTCP	2021-0049
Tema	Comentarios sobre la DOT 18

### CONSULTA (TEXTUAL)

*"(...) Asunto: Dudas sobre la orientación técnica 18 Actualizada.*

*En los aspectos indicados en el numeral 2.1 Normatividad aplicable al revisor fiscal o contador público independiente Indica la orientación técnica:*

*(...)<sup>1</sup> Mi pregunta está asociada al cuadro incluido en la orientación profesional, sobre el siguiente aspecto:*

Información de la Orientación			Pregunta
Normas de Aseguramiento	Aplica	DUR 2420 de 2015	
Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA)(ISAE))	Todos los revisores fiscales la aplicarán, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno (ISAE 3000).	<b>Artículo 1.2.1.4.</b>	El Decreto 2495 en el Artículo 10. Derogatorias. Se adiciona el numeral 4 al artículo 2.1.1 del Decreto 2420 de 2015, así:  4. Deróguense los artículos 1.2.1.3 y 1.2.1.4 del presente Decreto 2420 de 2015.  ¿Por qué se incluyen artículos que están derogados?

<sup>1</sup> Se ha eliminado un texto expresado con el consultante relacionado con la transcripción de los artículos 1.2.1.1 a 1.2.1.8 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

*Indica el DUR de 2015: que los Revisores fiscales a quienes no les aplica dicho título, pueden hacerlo de forma voluntaria; sin embargo, en la orientación técnica se hace un paralelo con las NAI.*

*Pregunta: Teniendo en cuenta que en la orientación no se indica el propósito del análisis efectuado, agradezco me respondan: ¿Cuál es el objetivo de realizar este análisis?*

*En los aspectos indicados en el título **Evaluar las implicaciones en el informe del revisor fiscal o contador público independiente**, sobre la empresa en funcionamiento:*

*En mi entendido que uno de los principales cambios de la NIA 570 Revisada es el nivel de importancia que le otorga al negocio en marcha, de tal forma con esta NIA, cuando se identifican que existe una incertidumbre material asociada con hechos o circunstancia que generan una duda significativa sobre el negocio en marcha, y el auditor concluye que la utilización del principio es adecuada, se generan los siguientes tipos de opiniones: (...)<sup>2</sup>*

*Cuando el auditor considera que no es adecuado el principio de empresa en funcionamiento el auditor expresara una opinión adversa. (Apartado 21)*

*Ahora bien, cuando existen hechos y circunstancias que generan una duda significativa sobre la utilización del principio de negocio en marcha, pero no hay una incertidumbre material, le corresponde al auditor verificar si las revelaciones son adecuadas. (Apartado 20), de la NIA 570. El impacto de esta situación en el informe del auditor se observa en la NIA 701, en el que se indica en el apartado A41:*

*“Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada), que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría **incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros**, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes” El resaltado es fuera del texto para notar que lo que se indica como asunto clave de la auditoría son los hechos o condiciones que se revelan en los estados financieros y no el negocio en marcha.*

*Anexo, además, el templete del IAASB denominado “Auditor Reporting on Going Concern January 30, 2015” en donde se observan los asuntos indicados.*

<sup>2</sup> Se recortan las referencias a los párrafos 23, A33 y A35 de la NIA 570.

**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](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



Al respecto el pronunciamiento indica:

Pronunciamiento		Análisis
<p><b>Opción 1.</b> Cuando el revisor fiscal o contador público independiente coinciden con los análisis y conclusiones de la administración con relación al uso de la base contable de empresa en funcionamiento. En este caso, si no existen otras situaciones que afecten la opinión, el contador podría considerar emitir una opinión limpia, pero en el caso en que las revelaciones no sean adecuadas ello podría llevar a una modificación en la opinión, tal como lo ilustra en la siguiente tabla37:</p>		<p>Como se observa en la descripción del Tipo de Opinión “No modificada (limpia o Favorable), corresponde con la indicada en el Apartado 22 de la NIA 570, por lo que se debería incluir un párrafo de Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”</p>
Tipo de opinión	Descripción	
No modificada (limpia o favorable)	Cuando el revisor fiscal o el contador público independiente hayan concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financiero (el revisor fiscal o el contador público independiente están de acuerdo con la conclusión de la administración sobre el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha y las revelaciones son adecuadas)	
Modificada (con salvedades)	Cuando el revisor fiscal o el contador público independiente ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente. (el revisor fiscal está de acuerdo con la conclusión de la administración sobre el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, sin embargo, las revelaciones no son completas o adecuadas, presentándose un error material)	

**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](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



Pronunciamiento		Análisis						
<i>Modificada (adversa o desfavorable)</i>	<i>Cuando el revisor fiscal o el contador público independiente ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material. (el revisor fiscal o el contador público independiente están de acuerdo con la conclusión de la administración sobre el cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, sin embargo, las revelaciones no son completas o adecuadas, presentándose un error material generalizado)</i>							
<p><b>Opción 2.</b> Cuando el revisor fiscal o contador público independiente no coinciden con los análisis y conclusiones de la administración con relación al uso de la base contable de empresa en funcionamiento. En este caso, el contador podría considerar la emisión de una opinión adversa o negativa o también podría abstenerse de opinar, tal como se describe en la siguiente tabla:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Tipo de opinión</th> <th>Descripción</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><i>Modificada (abstención de opinión)</i></td> <td><i>El revisor fiscal o el contador independiente no pudieron obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para soportar la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i></td> </tr> <tr> <td><i>Modificada (adversa, negativa o desfavorable)</i></td> <td><i>El revisor fiscal o el contador público independiente no están de acuerdo con la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i></td> </tr> </tbody> </table>		Tipo de opinión	Descripción	<i>Modificada (abstención de opinión)</i>	<i>El revisor fiscal o el contador independiente no pudieron obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para soportar la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i>	<i>Modificada (adversa, negativa o desfavorable)</i>	<i>El revisor fiscal o el contador público independiente no están de acuerdo con la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i>	<p>La opción 2 corresponde con lo indicado en el Apartado 21. Es decir, una opinión adversa. (no da la opción de denegar o abstenerse de emitir la opinión)</p> <p>Revisando la opinión sugerida cuando existe limitación en el alcance es conveniente recordar que el apartado A35 sugiere tanto salvedad como abstención.</p>
Tipo de opinión	Descripción							
<i>Modificada (abstención de opinión)</i>	<i>El revisor fiscal o el contador independiente no pudieron obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para soportar la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i>							
<i>Modificada (adversa, negativa o desfavorable)</i>	<i>El revisor fiscal o el contador público independiente no están de acuerdo con la conclusión de la administración sobre la base de la hipótesis de negocio en marcha.</i>							
<p><b>Opción 3.</b> Cuando el revisor fiscal o contador público independiente concluyen que hay una duda material sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En este caso, el contador podría considerar emitir una opinión limpia (no modificada), incluyendo un párrafo de énfasis que llame la atención sobre esta incertidumbre. No obstante, se puede presentar que dicha incertidumbre no se encuentre adecuadamente revelada en los estados financieros, generando opiniones modificadas, tal como se presenta en la siguiente tabla:</p>		<p>La norma no se refiere a duda Material, sino a duda significativa.</p> <p>En las descripciones se indica que existe una incertidumbre y no una incertidumbre material que es a lo que hace referencia la norma.</p>						





CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Pronunciamiento		Análisis
Tipo de opinión	Descripción	
No modificada (limpia o favorable) más párrafo de énfasis	El revisor fiscal o el contador público independiente determinan que la incertidumbre está adecuadamente revelada en los estados financieros; incluye un párrafo para llamar la atención sobre los asuntos relacionados con la incertidumbre, en el que establece que dichos asuntos crean una duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, no obstante, no modifica la opinión.	Llama la atención que se indica incluir un párrafo de énfasis por asuntos de negocio en marcha. Si no hay incertidumbre material, sería un asunto clave por lo que no se utiliza los párrafos de énfasis- Apartado 8 de la NIA 706.
Modificada (con salvedades) más párrafo de énfasis	El revisor fiscal o el contador público independiente han concluido que la incertidumbre no se revela adecuadamente, incluye un párrafo de énfasis para modificar su opinión por la inadecuada revelación y en el mismo párrafo menciona la incertidumbre material.	
Modificada (adversa o desfavorable) más párrafo de énfasis	Cuando el revisor fiscal o el contador público independiente determinan que la incertidumbre sobre la hipótesis de negocio en marcha no está adecuadamente revelada en los estados financieros y tiene un efecto generalizado; además se incluye un párrafo de énfasis para la opinión adversa y en el mismo párrafo menciona la incertidumbre material.	

Llamo la atención que la Orientación Técnica no se refiera al impacto sobre las Cuestiones Clave de Auditoría, incluidos en la NIA 701.

Para terminar, quiero agradecer la respuesta a esta comunicación. Además, de resaltar la importancia de orientaciones como esta, que es muy oportuna para unificar criterios entre nosotros los contadores públicos que actuamos como aseguradores, los que actúan como preparadores, los administradores y los usuarios de los estados financieros”

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar

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](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

¿Por qué se incluye el artículo 1.2.1.4. que se encuentra derogado?

Su apreciación es correcta, por lo que el cuadro modificado de la orientación corresponderá a lo siguiente:

Normas de Aseguramiento	Aplica	DUR 2420 de 2015
Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisores Fiscales que presten sus servicios a entidades clasificadas obligatoria o voluntariamente en el Grupo 1.</li> <li>• Revisores Fiscales que presten sus servicios a las entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales vigentes (SMMLV) de activos, o más de 200 trabajadores.</li> <li>• Revisores Fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades.</li> <li>• Revisores Fiscales que voluntariamente deseen aplicar dichas normas.</li> <li>• Todos los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera.</li> </ul>	Artículo 1.2.1.2 y 1.2.1.8
Normas Internacionales Control de Calidad (NICC-ISQC)	Todos los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento.	Artículo 1.2.1.7
Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA-ISAIE)	Todos los revisores fiscales la aplicarán, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno (ISAE 3000).	Artículo 1.2.1.2
Código de Ética para Profesionales de la Contaduría (IESBA <sup>3</sup> )	Todos los Contadores Públicos lo aplicarán en sus actuaciones profesionales, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.	Artículo 1.2.1.6

Indica el DUR de 2015: que los Revisores fiscales a quienes no les aplica dicho título, pueden hacerlo de forma voluntaria; sin embargo, en la orientación técnica se hace un paralelo con las NAI. Teniendo en cuenta que en la orientación no se indica el propósito del análisis efectuado, agradezco me respondan: ¿Cuál es el objetivo de realizar este análisis?

En varias consultas el CTCP ha manifestado que cuando un revisor fiscal no se encuentra obligado a aplicar las NAI, debe aplicar las Normas de Auditoría generalmente Aceptadas descritas en el artículo 7 de la ley 43 de 1990.

<sup>3</sup> Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores

Realizando el análisis de lo descrito en dicho artículo, se observa lo siguiente:

Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	Relación con las Normas de Aseguramiento de la Información
1 a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.	Las secciones 130, 210, 230, 240, 320, y 330 del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad trata el tema de la diligencia profesional. Además se trata de un principio fundamental del profesional de la contabilidad (100.5).
1 b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.	La independencia es ampliamente tratada en el Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, en especial en la sección 290 y 291.
1 c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.	Las secciones 150, y 250, entre otras, del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad trata el tema del comportamiento profesional (cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables) como un principio fundamental del profesional de la contabilidad (100.5).
2 a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.	NIA 300 Planificación de la Auditoría de Estados Financieros, el Código de Ética para profesionales de la Contabilidad y las Normas sobre Control de Calidad.
2 b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.	NIA 200, NIA 265 Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los Responsables del Gobierno y a la Dirección de la Entidad, NIA 315 Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material Mediante el Conocimiento de la Entidad y de su Entorno, NIA 330 Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados, entre otras.
2 c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.	Todas las NIA se refieren a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, respecto de evidencia existen 1088 referencias en las NIAs respecto de la misma. En especial NIA 500 Evidencia de Auditoría, NIA 501 Evidencia de Auditoría – consideraciones Específicas para determinadas Áreas.
3 a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen	NIA 700 Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros, entre otros.



Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	Relación con las Normas de Aseguramiento de la Información
profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.	
3 b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.	Las Normas de Auditoría se refieren respecto de definir en el encargo de manera clara, el marco de información financiera aplicable por la entidad (NIA 210 A2) y otras referencias.
3 c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.	El tema es tratado en las NIA 330, 510 y 600.
3 d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.	La NIA 705 trata el tema de la opinión modificada. La expresión salvedad se encuentra 157 en las NAI.
3 e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.	La NIA 705 trata el tema de la opinión modificada, también el tema es tratado en la NIA 570, 720, 805 y 810.

**Opiniones relacionadas con la NIA 570 Empresa en Funcionamiento.**

El numeral 2.2 de la orientación 18 presenta recomendaciones respecto a la opinión del revisor fiscal respecto del cumplimiento de la Hipótesis del Negocio en Marcha (Empresa en Funcionamiento), respecto del párrafo 22 de NIA 570 no fue relacionado es dicho cuadro, no obstante es necesario advertir respecto de incluir en informe de auditoría una sección separada con el subtítulo "*Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*", como usted acertadamente lo menciona (lo cual si es observado en la opción 3).

Respecto de su expresión "*La opción 2 corresponde con lo indicado en el Apartado 21. Es decir, una opinión adversa. (no da la opción de denegar o abstenerse de emitir la opinión)*" no la compartimos en la totalidad, y consideramos que el cuadro es apropiado para las circunstancias descritas en los cuadros.

Respecto al uso de la expresión "la norma no se refiere a Duda Material, sino a duda significativa" estamos de acuerdo con su apreciación, no obstante en términos profesionales las anteriores expresiones son traducidas y se refieren a situaciones similares.

**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](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20

Respecto a otras expresiones resaltadas por el consultante, muchas de ellas se refieren con apreciaciones personales, que podrían variar respecto del uso profesional aplicado por el profesional y la situación presentada.

**La Orientación Técnica no se refiere al impacto sobre las Cuestiones Clave de Auditoría, incluidos en la NIA 701.**

Es importante tener en cuenta en el contexto y la introducción del documento de orientación técnica, lo siguiente:

*“La orientación tiene el propósito de ayudar a mejorar la información que se presenta durante el período de la emergencia sanitaria y en los períodos siguientes, donde se requiere realizar permanentes juicios y estimaciones en condiciones de incertidumbre, cuando aparecen nuevas condiciones, eventos o sucesos que impactan su reconocimiento, el resultado de la entidad, y el normal funcionamiento de la economía y los mercados. (...) Los elementos prácticos que se incorporan son orientaciones desarrolladas a partir de los principios generales, por lo que requieren la realización de juicios profesionales, considerando toda la información disponible, así como las prácticas establecidas y debidamente fundamentadas”.*

El juicio profesional del revisor fiscal o contador público independiente, es determinante en la elaboración de los informes de acuerdo a la aplicación de las normas de aseguramiento de la información, por lo que aplicarla o no depende de situaciones particulares en los cuales consideramos complejo recomendar cuando usarla o no.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se cidió a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,

**Leonardo Varón García**  
Consejero CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez / 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](mailto:info@mincit.gov.co)  
**[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)**



GD-FM-009.v20