

1-1-2016

Impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal bajo la implementación de las normas de aseguramiento de la información NAI para la compañía Centurión Air Cargo Colombia

Ángela Tatiana Chivata Rojas
Universidad de La Salle, Bogotá

Juan Gabriel Niño Urueña
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Chivata Rojas, Á. T., & Niño Urueña, J. G. (2016). Impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal bajo la implementación de las normas de aseguramiento de la información NAI para la compañía Centurión Air Cargo Colombia. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/572

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

Impactos en la presentación del dictamen del Revisor Fiscal bajo la implementación de las Normas De Aseguramiento De La Información (NAI) para la compañía Centurión Air Cargo Colombia.

Ángela Tatiana Chivata Rojas*

Juan Gabriel Niño Urueña**

Resumen

El propósito del presente artículo es exponer los cambios más relevantes que podría generar la adopción de las normas de aseguramiento de la información NAI, en el contenido del dictamen del revisor fiscal. Se elaboró un paralelo entre un dictamen bajo normas NAGAS con relación a un dictamen bajo normas NAI, facilitando la visualización de las diferencias entre ambas normas.

Con base a los resultados obtenidos de la comparación, se procederá hacer un análisis del dictamen del revisor fiscal de la compañía Centurión Air Cargo Colombia empresa perteneciente al grupo 2 pymes, domiciliada en la ciudad de Bogotá, Colombia, determinando los cambios más significativos en su contenido.

Palabras claves

Normas internacionales de auditoría, estándares internacionales, revisoría fiscal, dictamen del revisor fiscal, decreto 0302 de 2015.

Chivata Rojas, A.T. y Niño Urueña, J.G. (2016). Impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal bajo la implementación de las Normas De Aseguramiento De La Información (NAI) para la compañía Centurión Air Cargo Colombia. Gestión & Sociedad.

* Estudiante de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables de la Universidad de La Salle; Bogotá, Colombia. Correo electrónico: achivata71@unisalle.edu.co

** Estudiante de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables de la Universidad de La Salle; Bogotá, Colombia. Correo electrónico: jnino22@unisalle.edu.co

Impacts in the presentation of the auditor's opinion under the implementation of Information Assurance rules (NAI) for the company Centurion Air Cargo Colombia.

Abstract

The purpose of the present article is to expose the most relevant changes that might be generated by the adoption of the Standards of Information Assurance NAI, in the content of the auditor's opinion. A parallel between an opinion executed under NAGAS standards and another opinion executed under NAI standards was done, for a better understanding of the differences between the two standards.

Based on the results obtained from the comparison, an analysis of the auditor's opinion for Centurion Air Cargo Colombia Company, which belongs to pymes group 2, addressed in Bogota, Colombia, will be carried out in order to determine the most significant variations in the opinion's content.

Keywords

International auditing standards, international standards, statutory auditor, auditor's opinion, 0302 of 2015 decree.

Introducción

Bajo el contexto globalizado en el que se mueven los negocios hoy en día, se genera la necesidad de obtener información financiera homogénea, transparente y confiable, sobre la cual se puedan tomar decisiones; es allí donde el ejercicio de la auditoría y revisoría fiscal cobra mayor importancia, debido a que los nuevos estándares internacionales de auditoría provocarán un cambio sustancial en la práctica de trabajos de auditoría, donde los revisores fiscales se ven obligados a capacitarse y actualizarse en su función, con el fin de emitir un dictamen que cumpla con los estándares internacionales.

En Colombia la revisoría fiscal es creada como una figura de control y vigilancia con el objetivo de informar a los grupos de interés, si la compañía cumple con todas las normas legales exigidas por la ley, y si la información financiera de la compañía se expresa de manera clara y oportuna, todo esto ciñéndose por el Código de Ética Profesional, Decreto 410 de 1971, y cumpliendo las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS bajo la ley 43 de 1990, donde se expresa la forma en que lleva a cabo sus actividades de vigilancia y control.

Con la expedición de decreto 0302 del 2015 se adopta el marco normativo de las normas de aseguramiento de la información NAI³, donde se empieza un proceso de transición hacia estándares internacionales, y el cual suministra un serie de normas y lineamientos a la práctica de la auditoría, el cual incluye, el ejercicio de la revisoría fiscal. El objetivo del presente artículo es determinar los cambios más significativos que generan la implementación de las normas de aseguramiento de la información NAI al contenido del dictamen del revisor fiscal.

La aplicación del decreto antes mencionado será obligatorio a partir del 1 enero del 2016 para los revisores fiscales que proporcionen sus servicios a compañías del grupo 1¹, (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2012). Para las compañías pertenecientes al grupo 2², (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2013), la aplicación de las normas

1 Las compañías pertenecientes al grupo 1, cuentan con las siguientes características; emisores de valores, entidades de interés público, entidades que tengan planta de personal mayor a 200 trabajadores, activos totales superiores a 30.000 SMMLV (año 2015 \$19.330.500.000), ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplica NIIF plenas, ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, ser matriz asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas, realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas. Bajo el decreto 2784 del 28 de Diciembre del 2012.

2 Las compañías pertenecientes al grupo 2, cuentan con las siguientes características; no sean emisores de valores ni entidades de interés público, entidades que cuenten activos totales por valor entre 500 y 30.000 SMMLV (año 2015 \$322.175.000 entre \$19.330.500.000) o planta de personal entre 11 y 200 trabajadores, Microempresas que tengan activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de 500 SMMLV (año 2015 \$322.175.000) o Planta de personal no superior a los 10 trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV (año 2015 \$3.866.100.000). Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa. Bajo el decreto 3022 del 27 de Diciembre del 2013.

3 Las normas de aseguramiento de la información (NAI), son emitidas por la IASBB (International Auditing and Assurance Standards Board), el código de ética es emitido por el IESBA (International Ethics Standards Board of Accountants), bajo el decreto 0302 del 2015.

de aseguramiento de información (NAI), será de forma obligatoria por los revisores fiscales; siempre y cuando la entidad cumplan con los requisitos emitidos por este decreto (Ministerio de Comercio, Industria y turismo, 2015, p.12), por consiguiente les será aplicable lo dispuesto en el decreto 0302 del 2015.

Para el desarrollo del presente artículo se llevará a cabo una comparación entre dichas normas y dictámenes, que expondrán los cambios que tendrá revisoría fiscal en especial el dictamen, al pasar de aplicar las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS, a la aplicación completa y obligatoria de los estándares internacionales de aseguramiento de la información, NAI.

De acuerdo con lo anterior, se tomará como base de estudio, el dictamen emitido por el revisor fiscal de la compañía Centurión Air Cargo Colombia para el año 2014, permitiendo descubrir los cambios más relevantes en el contenido del dictamen, que generará la implementación de las normas de aseguramiento de la información NAI.

El presente artículo se encuentra dividido en cinco apartados, el primero trata los antecedentes de la revisoría fiscal en Colombia; el segundo contempla las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia NAGAS bajo la ley 43 de 1990 en el trabajo del revisor fiscal; el tercero indica las normas de aseguramiento de la información NAI bajo el decreto 0302 del 20 de febrero del 2015; el cuarto apartado detalla el contenido del dictamen del revisor fiscal bajo las normas de auditoría anteriormente aplicadas en Colombia NAGAS y normas de aseguramiento de la información NAI, mostrando los cambios más característicos; por último se encuentran los impactos y cambios en el contenido del dictamen del revisor fiscal de la compañía Centurión Air Cargo Colombia.

Antecedentes de la revisoría fiscal en Colombia.

La revisoría fiscal en Colombia comenzó su proceso normativo a partir de la ley 58 de 1931, con la cual se creó la Superintendencia de sociedades anónimas. Esta ley surge a la necesidad de constituir entidades y mecanismos de control para estas sociedades. La anterior ley hace alusión a la figura del revisor fiscal en los artículos 26, 40,41 y 46 en los que establece las responsabilidades e incompatibilidades del revisor fiscal, tales como grado de consanguinidad civil con la administración, responsabilidad fiscal frente a los accionistas, entre otras.

En el año 1935 bajo la ley 73, se establece la obligatoriedad del revisor fiscal para las sociedades anónimas; del mismo modo fijó las funciones del revisor fiscal, entre las que se pueden mencionar la verificación de arqueos de caja, inventarios, examen de libros; igualmente hace referencia al proceso de nombramiento del revisor fiscal quien deberá ser escogido por la asamblea general de accionistas ejerciendo en un periodo igual al del gerente de la compañía con la posibilidad de ser reelegido en su cargo.

Más tarde, la ley 145 de 1960 asignó el ejercicio la revisoría fiscal a los profesionales de la contaduría pública para desempeñarse como revisor fiscal o auditor. De la misma manera en el artículo 10 de la presente ley se establece que el dictamen de un contador público sobre un balance general como revisor fiscal deberá ir acompañado de una opinión en relación con la preparación de los estados financieros si están elaborados bajo información financiera contenida en los libros contables de la compañía y deberá expresar por los menos:

1. “Si se ha obtenido informaciones necesarias para cumplir sus funciones” (p.4).
2. “Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas” (p.4).
3. “Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y decisiones de las Asambleas Generales o Juntas Directivas, en su caso” (p.4).
4. “Si el balance o el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el periodo revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho periodo” (p.4).
5. “Las reservas o salvedades a que estuviera sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si la tuviere”. (Diario oficial número 30433, 1960, p, 4).

Igualmente introdujo sanciones monetarias por el incumplimiento de sus funciones de quien se desempeñe como revisor fiscal.

En el año 1972 entra en vigencia el decreto 410 de 1971, en el cual se constituyó el Código de Comercio y se encuentra regulada la disciplina de la revisoría fiscal, por tanto se realizara un breve recorrido del capítulo VIII, el cual se encuentra enfocado a los disposiciones del revisor fiscal, partiendo en el artículo 203 donde señalan las sociedades que se encuentran obligadas a tener revisor fiscal, el artículo 204 sobre la elección del revisor fiscal, el artículo 205 indica quienes no podrán ser revisores fiscales, el 206 designa el periodo por el cual debe ser nombrado, el artículo 207 indica las funciones del revisor fiscal que deberá desarrollar en la ejecución de su trabajo en las distintas empresas donde prestara sus servicios, y las cuales se relacionan a continuación:

- 1) “Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva” (p.43).
- 2) “Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios” (p.43).
- 3) “Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados” (p.43).
- 4) “Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines” (p.43)..
- 5) “Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título” (p.43)..
- 6) “Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales” (p.43).
- 7) “Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente” (p.43).
- 8) “Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario” (p.43).
- 9) “Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios” (p.43).

10) “En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos” (Ministerio de Comercio, Industria y turismo, 1971).

En el artículo 208 señala el contenido del dictamen o informe del revisor fiscal presentado sobre los balances generales, donde se expone los mismos cinco principios contenidos en el artículo 10 de la ley 145 de 1960 vistos anteriormente.

En el artículo 209 hace alusión al informe que el revisor fiscal deberá presentar a la asamblea de socios en que el cual deberá expresar:

1) “Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios” (p.44).

2) “Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente” (p.44).

3) “Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía”. (Ministerio de Comercio, Industria y turismo, 1971).

Finalmente esta breve sinopsis hace referencia principalmente a las funciones, sanciones, obligatoriedad y responsabilidades e inhabilidades en que incurre el revisor fiscal a partir de la normatividad nacional, así mismo el contador público en calidad de revisor fiscal deberá ceñirse al código de ética y cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS contempladas en la ley 43 de 1990.

De las Normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia ley 43 de 1990 en el trabajo del revisor fiscal.

Con la ley 43 de 1990 se creó el Consejo Técnico de la Contaduría Pública como organismo al que se le concedió la potestad de expedir disposiciones profesionales a quien ejerzan la contaduría pública en Colombia. Del mismo modo se creó el código de ética y las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS en las cuales el revisor fiscal deberá basarse al realizar su trabajo y al emitir su dictamen.

De igual modo en esta ley se ordenó la revisoría fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general, declaró como función propia de los contadores en el ejercicio de la revisoría fiscal, la emisión de dictámenes sobre los estados financieros. Esta ley asimismo exige la figura del revisor fiscal en cualquier institución vigilada por la superintendencia bancaria.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS son un conjunto de guías y requisitos que el revisor fiscal deberá seguir al momento de realizar un trabajo de auditoría, con el propósito de garantizar la calidad de su trabajo y emitir un juicio profesional con base a las evidencias encontradas, dentro de estas existen 10 normas de auditoría que se dividen en tres grandes grupos los cuales son:

Normas generales o personales

Las normas generales o personales, señalan las cualidades del auditor en calidad de revisor fiscal, el cual manifiesta que la auditoría debe ser ejecutada por personal profesional con amplia experiencia y suficiente preparación en campo de la auditoría; del mismo modo el auditor deberá estar habilitado para ejercer la contaduría pública en Colombia.

En estas normas se encuentran los siguientes aspectos:

- Entrenamiento y capacidad profesional.
 - Independencia
 - Cuidado profesional.
1. Entrenamiento y capacidad profesional consiste en que la auditoría debe ser realizada por personal adecuado y competente con formación universitaria, con suficiente preparación y experiencia como auditor, asimismo que se encuentre legalmente habilitado para ejercer la contaduría pública en Colombia.
 2. Independencia hace alusión a la libertad, imparcialidad y objetividad, que tiene el auditor al momento de expresar su opinión sobre información financiera, lo cual le permite emitir una opinión objetiva, clara y libre de presiones.

3. Cuidado profesional hace referencia a la ejecución y presentación del informe del auditor o revisor fiscal, el cual debe ser realizado con diligencia profesional y cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas; este cuidado profesional le implica al auditor emplear de forma correcta su juicio profesional para determinar el alcance de la auditoría, y a su vez, escoger los métodos, técnicas y pruebas más adecuadas para evaluar los resultados y presentar los informes pertinentes.

Ejecución del trabajo

Las normas relativas a la ejecución del trabajo tienen como objetivo determinar los procedimientos de auditoría que emplearan en la realización de la auditoría o revisoría fiscal, con el fin, que el auditor obtenga evidencia suficiente y adecuada en sus papeles de trabajo que le permita estructurar su opinión en la relación con los estados financieros auditados, igualmente, deberá evaluar el control interno de la entidad para determinar si la información financiera de la compañía ofrece la confiabilidad necesaria.

Se encuentran relacionados los siguientes aspectos:

- Planteamiento y supervisión.
 - Estudio y evaluación del control interno.
 - Evidencia suficiente y competente.
1. Planteamiento y supervisión hace referencia a que todo trabajo de auditoría debe ser planificado apropiadamente, tanto como el del auditor como el de sus colaboradores, a su vez la planeación le permitirá al revisor fiscal conocer de una manera más clara la compañía que va auditar, a que sector pertenece entre otros; en cuanto a la supervisión debe realizarse durante todo el proceso de la auditoría para así asegurar el trabajo y la calidad del mismo.
 2. Estudio y evaluación del control interno, se debe estudiar y evaluar el control interno de la compañía como fundamento para la determinar el grado de confianza que merece los registros contables para tomarlos como base de la auditoría.
 3. Evidencia suficiente y competente indica que el auditor deberá obtener evidencia valida y suficiente en el transcurso de la auditoria por medio de análisis, inspección, indagación, observación, con la intención de alcanzar una base razonable que permita al auditor estructurar su opinión o conclusión sobre los estados financieros auditados, esta evidencia será suficiente cuando los resultados de las pruebas de auditoría aplicadas a los estados financieros aseguran la confianza absoluta de los hechos o cifras.

Preparación del informe

Las normas relativas a la preparación del informe se refieren a la información que debe estar contenida en la opinión del auditor sobre los estados financieros, de igual forma asegurarse que la compañía presente y realice la información financiera bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados y demás normas que regulen el ejercicio de la contaduría pública.

Dentro de esta norma se encuentran relacionados cuatro aspectos:

- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - Opinión del auditor.
 - Consistencia.
 - Revelación de información suficiente.
1. El dictamen emitido por el auditor deberá constar que los estados financieros se encuentran presentados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y reflejan realmente la situación económica de la compañía.
 2. El dictamen emitido por el auditor debe contener una opinión sobre si los estados financieros presentan o no razonablemente la situación económica de la compañía, en caso de que esto no se cumpla, el auditor podrá generar una aseveración de que no puede emitir su opinión profesional y deberá indicar las razones que le impiden generar esta opinión, o que después de realizada la auditoría no cuente con las bases de información financiera suficiente y por lo tanto, sea vea imposibilitado de formar su opinión, deberá abstenerse de opinar.

Por esa razón el auditor cuenta con cuatro opiniones para presentar en su dictamen o informe:

- Opinión limpia o sin salvedades.
 - Opinión con salvedades o calificada.
 - Opinión adversa o negativa.
 - Abstención de opinar.
3. La consistencia tiene como objetivo que los estados financieros se encuentren realizados bajo normas, principios y métodos uniformes, para poder interpretar los estados financieros de forma comparativa que revelen datos útiles para la toma de decisiones y exponga los resultados de las operaciones de la compañía entre los periodos indicados, permitiendo que la entidad muestre de una mejor forma su situación financiera y cumpla con las necesidades de los usuarios de la información.

4. La revelación de información suficiente es diferente a todas las anteriores normas, pues es una norma de excepción donde su aplicación no es de carácter obligatorio dentro del informe de auditoría, esta norma se pone en práctica solamente en el caso de que los estados financieros no presenten razonablemente hechos que sean materialmente importantes y que afecten los estados financieros según el juicio del auditor.

Cabe resaltar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, encargado de la orientación técnico-científica, en la función de asesor y consultor en todos los aspectos del ejercicio de la contaduría pública expide dos pronunciamientos enfocados a la revisoría fiscal (CTCP, 1992, p.1)

- Pronunciamiento No 1. Dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros ajustados por inflación, enuncia modelos del informe del revisor fiscal, con el objetivo de ser una guía con el compromiso que se tiene de emitir un informe, que incluya lo relativo a la revelación y efecto del aspecto inflacionario.
- Pronunciamiento No 7. Sobre revisoría fiscal, mediante el cual enuncia la definición y el objetivo de la revisoría fiscal, como órgano de fiscalización y responsable de emitir el dictamen a los estados financieros, además de evaluar y revisar los componentes y elementos del sistema de control interno. De esta forma define el desarrollo de cuatro auditorías que serán necesarias para el cumplimiento de sus funciones; Financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno.

De la misma forma otorga una orientación profesional que proporciona información conceptual y regulativa sobre el ejercicio de la revisoría fiscal, en base a la reglamentación colombiana, proporcionando claridad a temas confusos, olvidados o contradictorios, con el fin de constituirse en un guía para el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia.

Dentro la orientación profesional algunos de los objetivos que se desarrollan son: identificar los organismos encargados al nombramiento de los revisores fiscales, a la designación de suplentes y periodos establecidos para su función; detallar las inhabilidades e incompatibilidades para el ejercicio de la revisoría fiscal en base a la normatividad vigente; exponer de forma detallada las funciones de los revisores fiscales a nivel general y las especiales para determinadas compañías; identificar los informes que deben emitir los revisores fiscales, sus contenidos, periodicidad y características etc. (CTCP, 2008, p.4).

Finalmente el 13 de julio del 2009 fue sancionada la ley 1314 del 2009 ley de convergencia, con el propósito de adecuar las normas ya existentes a estándares internacionales bajo el decreto 0302 del 20 de febrero del 2015 que contiene las normas de aseguramiento de la información NAI.

De las Normas de aseguramiento de la información decreto 0302 del 20 de febrero del 2015 (NAI).

Con la expedición de las normas de aseguramiento de la información (NAI), emitidas a través del decreto 0302 del 20 febrero del 2015, se busca establecer un conjunto de normas y lineamientos que proporcionen a la práctica de la auditoría, la cual incluye la revisoría fiscal, una guía hacia estándares internacionales para la ejecución de su trabajo profesional.

Las normas de aseguramiento de la información (NAI) incluyen dentro de su alcance los siguientes estándares internacionales:

- I. Las normas internacionales de auditoría (NIA): las normas internacionales de auditoría son un conjunto de normas y técnicas esenciales que permiten a los auditores aplicar de forma apropiada una auditoría de estados financieros.
- II. Las normas internacionales de control de calidad (NICC): Esta norma internacional de control de calidad trata de la responsabilidad que tienen las firmas de auditoría y las personas naturales que ejerzan como revisores fiscales, en establecer y mantener un sistema de control calidad, que genere seguridad razonable en cada uno de los trabajos profesionales que se ejecute bajo estándares de calidad.
- III. Las normas internacionales de trabajos de revisión (NITR): Las normas internacionales de trabajos de revisión tiene como propósito establecer normas y suministrar pautas sobre las responsabilidades que tiene el auditor, cuando lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros, así mismo revisar la forma y contenido del informe que el auditor emite con relación a dicha revisión.
- IV. Las normas internacionales de trabajos para atestiguar (ISAE siglas en inglés): El propósito de esta norma es establecer principios básicos y lineamientos a los contadores públicos en calidad de auditor para el desempeño de trabajos para atestiguar que proporcionen un alto nivel de seguridad, que no sean auditorías o revisiones a información financiera historia.
- V. Las normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR): El propósito de esta norma internacional de servicios relacionados, es establecer normas, y proporcionar lineamientos, sobre la responsabilidad profesional que tiene el auditor cuando obtiene un encargo o compromiso con la organización, de acuerdo a procedimientos acordados en relación con información financiera, y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite como resultado de dicho encargo.
- VI. Código de ética para profesionales de la contabilidad: es un instrumento publicado por la IFAC y elaborado por el consejo de normas internacionales de ética para contadores

(IESBA) que tiene como misión el establecimiento de un código de ética global que conduce la profesión contable al fortalecimiento de la profesión en el mundo, con el establecimiento de normas que sean capaces de brindar servicios de alta calidad a favor del interés público. En efecto, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no radica solamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o compañía para la cual trabaja, si no en su intervención hacia el interés público, el profesional de la contabilidad cumplirá el presente código.

Según lo dispuesto en este decreto (Ministerio de Comercio, Industria y turismo, 2015, p.12), teniendo en cuenta la obligatoriedad del revisor fiscal, señala las siguientes normas que deberá cumplir de manera obligatoria en el ejercicio de su profesión.

- Las normas internacionales de auditoría (NIA): El objetivo de la auditoría es incrementar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros, esto se consigue mediante la opinión por parte del auditor sobre si los estados financieros se encuentran elaborados bajo los marcos normativos de información financiera aplicables, además deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para que el auditor logre una seguridad razonable y así reducir el riesgo de que los estados financieros se encuentran libres de declaración equivocada material debido a fraude o error. (Ministerio de Comercio, Industria y turismo, 2015, p.57).

Las normas internacionales de auditoría están siendo aplicadas el mundo, con el fin de estandarizar la práctica del proceso de auditoría, exigiendo un trabajo de alta calidad. Hoy en día, debido a la globalización, es indispensable obtener información financiera confiable y veraz para la toma de decisiones y desarrollo de negocios internacionales. Las NIA comprenden 36 normas de auditoría que se encuentran organizadas por temas, permiten entender de una forma clara los requisitos y lineamientos establecidos, estos proporcionan al auditor o revisor fiscal un instrumento importante para que la auditoría se desarrolle apropiadamente mejorando la credibilidad sobre la información financiera y la calidad del trabajo de auditoría.

Es importante mencionar que las (NIA) deben ser aplicadas de forma obligatoria y uniforme, además brinda un marco de referencia más detallado sobre los procedimientos de auditoría basada en riesgos, el cual incluye una evaluación de la estructura del control interno, que deberá aplicar el profesional contable. Así mismo, estas normas se orientan al desarrollo de la economía internacional y se encaminan de forma específica a la técnica del ejercicio profesional.

- Las normas internacionales de trabajos para atestiguar (ISAE siglas en inglés): El propósito de esta norma es establecer principios básicos y lineamientos a los contadores públicos en calidad de auditor para el desempeño de trabajos para atestiguar que

proporcionen un alto nivel de seguridad, que no sean auditorías o revisiones a información financiera historia.

La finalidad de esta norma para atestiguar es que el profesional de la contabilidad evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte, y emita una conclusión que suministre al posible usuario de la información un nivel alto de seguridad sobre el asunto a analizar. Los trabajos de atestiguamiento realizados por un contador público permiten aumentar la credibilidad de la información al evaluar si el asunto principal se basa de todos los criterios adecuados e importantes incrementando la posibilidad de que la información cumpla con los requisitos establecidos por el posible usuario; en este caso el nivel de seguridad conforme a la conclusión emitida por el profesional contable transfiere el grado de confianza necesario para aumentar la credibilidad de la información.

El contador público tendrá la obligación de cumplir con los requisitos del código de ética para contadores profesionales según la IFAC, a su vez, deberá desempeñar su trabajo de atestiguamiento si las personas que van a ejecutar el trabajo poseen conjuntamente las competencias profesionales necesarias.

El reto que deberá afrontar la revisoría fiscal consiste en la transición de las normas de auditoría anteriormente aplicadas en Colombia NAGAS, hacia las normas de aseguramiento de la información NAI que presentan un marco técnico muchos más completo y detallado. Las normas de aseguramiento de la información NAI además de brindar lineamientos a la práctica de la revisoría fiscal, proponen una serie de cambios en el contenido del dictamen del revisor.

Dictamen del revisor fiscal bajo ley 43 de 1990 NAGAS y decreto 0302 2015 NIA

El revisor fiscal tiene dentro de sus obligaciones dictaminar los estados financieros de la compañía, este dictamen debe ir acompañado de su opinión referente a si la empresa cumple con las prácticas contables adecuadas y la normatividad tributaria y legal, con el fin de informar a los accionistas la realidad del ente económico.

Este dictamen que emite el revisor fiscal contendrá una serie de cambios gracias a la implementación de las normas de aseguramiento de la información NAI; para poder observar estos cambios, se efectuó una comparación de las características del dictamen del revisor fiscal bajo las normas de auditorías generalmente aceptadas en Colombia NAGAS y el dictamen bajo las Normas de aseguramiento de la información NAI, donde se logran evidenciar las siguientes diferencias y semejanzas que tendrá el dictamen emitido por el revisor fiscal.

Dictamen bajo NAGAS

El dictamen emitido bajo NAGAS debe tener una serie de elementos básicos como el título que deberá indicar claramente que es el dictamen del revisor fiscal; destinatario que por lo regular se dirige a los accionistas o consejo de directores de la compañía; párrafo introductorio donde se deberá indicar los estados financieros que han sido auditados, incluyendo la fecha y el periodo de los mismos.

El dictamen deberá incluir una declaración si los estados financieros auditados son responsabilidad de la administración, y es compromiso del auditor expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría, por consiguiente, deberá describir que la auditoría fue practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia NAGAS y a su vez que los estados financieros se encuentran elaborados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y se reflejan fielmente la situación financiera de la compañía.

Igualmente deberá reseñar en el dictamen, que la auditoría realizada proporciona una base razonable para su opinión, al mismo tiempo confirmar la evaluación de las estimaciones contables efectuadas por la administración y su control interno.

La opinión del auditor deberá revelar que los estados financieros están presentados razonablemente referente al marco de referencia legal y fiscal, para esto el auditor podrá emitir un opinión con salvedades, limpia o sin salvedades, adversa o negativa y abstención a opinar según el trabajo de auditoría y juicio profesional.

Finalmente, el dictamen deberá contener la fecha de elaboración, ubicación donde el revisor fiscal mantiene su oficina y firma.

Dictamen bajo NIA

El dictamen emitido bajo la NIA 700 tiene una serie de cambios en relación con el dictamen elaborado bajo NAGAS, las cuales se deben tener presentes en el momento de elaborar el dictamen.

El título del dictamen se podrá expresar como informe del revisor fiscal o dictamen del revisor fiscal; el destinatario del dictamen igual bajo el dictamen bajo NAGAS por lo regular se dirige a los accionistas o consejo de directores de la compañía; en el párrafo introductorio deberá indicar los estados financieros que se han auditado incluyendo el periodo que abarcan, así como las políticas contables y otras notas aclaratorias que sean relevantes para la auditoría.

El dictamen emitido bajo estándares internacionales, deberá hacer alusión que la administración es la responsable de la preparación y presentación de los estados financieros, los cuales incorporan las normas internacionales de información financiera NIIF, por tanto, se encuentren libres de representaciones erróneas de importancia relativa ya sea por fraude o error y las estimaciones contables sean razonables según las circunstancias.

Deberá mencionar la responsabilidad del auditor, al expresar una opinión sobre los estados financieros auditados de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría NIA y Normas Internacional de trabajos para Atestiguar ISAE, con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material, si se realizó la evaluación de las estimaciones contables realizadas por la administración así como la presentación en general de los estados financieros y su control interno.

El revisor expresará una opinión, cuando concluya que los estados financieros presentan razonablemente respecto al marco de referencia de información financiera aplicable, a diferencia de los enunciados en las NAGAS, el auditor cuenta las siguientes opciones para expresar su opinión detallados en la NIA 705 (Ver tabla 1).

Tabla 1. Opiniones del auditor en relación al juicio y la naturaleza del hecho.

NATURALEZA DEL HECHO QUE ORIGINA LA OPINION MODIFICADA	JUICIO DEL AUDITOR SOBRE LA GENERALIZACION DE LOS EFECTOS O POSIBLES EFECTOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	
	MATERIAL PERO NO GENERALIZADO	MATERIAL Y GENERALIZADO
Los estados financieros contiene incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (abstención)

Fuente: Tomado de IFAC (Federación internacional de contadores públicos)
http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised_0.pdf

Una vez constituida la opinión de los estados financieros es importante resaltar que el auditor tiene la posibilidad de incorporar dentro del dictamen, un párrafo énfasis establecido en la NIA 706, que le permitirá llamar la atención, si así lo considera, a los usuarios del informe, sobre cuestiones de alta importancia y que sean fundamentales para la comprensión de los estados financieros presentados y revelados, de tal forma el objetivo de la auditoría, las responsabilidades del auditor y su informe. Este párrafo constituye una diferencia relevante, al no encontrarse referido en las características descritas en el dictamen emitido por las NAGAS.

El auditor cuenta con una sección llamada “ otras responsabilidades de informar” que permite al auditor informar sobre asuntos que proporcione explicación adicional de las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor, los cuales pueden expresarse, en un párrafo aparte después de la opinión emitida por el auditor.

Los cambios que implican la adopción de estándares internacionales como las NIA, influyen de manera importante en el dictamen emitido por el auditor o revisor fiscal, especialmente en su forma y contenido, deberán considerar estos cambios en el momento de elaborar su dictamen.

El dictamen del revisor fiscal se podrá nombrar como informe del revisor fiscal, expresando que los estados financieros están preparados acorde a las políticas contables pertinentes y otras notas aclaratorias que sean relevantes para la auditoría.

A su vez que los estados financieros se encuentran elaborados bajo las normas Internacionales de Información Financiera NIIF y que la auditoría fue desarrollada bajo el decreto 0302 del 20 febrero del 2015 en relación a las normas Internacionales de Auditoría NIA y normas Internacional de trabajos para Atestiguar ISAE.

Adicionalmente las normas internacionales especifican la necesidad de incluir la valoración de los riesgos, en cuanto a incorrección material en los estados financieros debido a fraude y error y el control interno contable sin tener en cuenta el control interno administrativo.

La revelación de información suficiente es diferente a todas las anteriores normas, pues es una norma de excepción donde su aplicación no es de carácter obligatorio dentro del informe de auditoría, esta norma se pone en práctica solamente en el caso de que los estados financieros no presenten razonablemente hechos que sean materialmente importantes y que afecten los estados financieros según el juicio profesional del auditor. Referente a las NIA este concepto no se encuentra definido dentro de los estándares internacionales de auditoría.

Impactos en la presentación del dictamen del Revisor Fiscal bajo la implementación de las Normas De Aseguramiento De La Información (NAI) para la compañía Centurión Air Cargo Colombia.

Centurión Air Cargo Colombia es una empresa privada constituida en el año 2001, dedicada al transporte de carga internacional, desde y hacia latino América y el número uno en el transporte de animales vivos y productos perecederos, en la actualidad viaja a más de 10 países en el mundo, también ofrece servicios de vuelos chárter a todo el mundo, servicio de manejo de carga y de seguridad entre otros.

Centurión Air Cargo Colombia desarrolla su contabilidad bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia bajo el decreto 2649 del 29 de diciembre del 1993, en la actualidad se encuentra en periodo de transición hacia las normas internacionales de información financiera NIIF del grupo 2, igualmente la revisoría fiscal contratada por la compañía la ejerce un contador público independiente que aplica las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGAS en el desarrollo de su auditoria y emisión de su dictamen.

A partir de lo enunciado el revisor fiscal de la compañía Centurión Air Cargo Colombia realizará el dictamen del siguiente año bajo las normas de aseguramiento de la información (NAI), por consiguiente, se resaltarán en un cuadro comparativo las diferencias del dictamen emitido sobre los balances del año 2014 y el que se tendrá que emitir para los estados financieros del año 2015 (Ver tabla 2).

Tabla 2. Diferencias en los elementos del dictamen del revisor fiscal para la empresa Centurión Air Cargo Colombia en cuenta a NAGAS y NAI.

Elementos	Dictamen (Normas de auditoría generalmente aceptadas)	Dictamen (Normas de aseguramiento de la información)
Titulo	Se especifica: Dictamen del revisor fiscal	Informe del revisor fiscal.
Destinatario	Nombre de la compañía.	Nombre de la compañía, en adición, asamblea general de accionistas.
Párrafo introductorio	Expresará un párrafo con los estados financieros auditados, indicando respectivamente el año.	Enunciará los estados financieros auditados y si en el año anterior fueron auditados por otro revisor fiscal, este párrafo

		pronunciará el tipo de opinión emitida.
Responsabilidad de la Gerencia	Expone la responsabilidad de la gerencia en la preparación de los estados financieros. Se especifica que las revelaciones y notas fueron preparadas según lo establecido en el decreto 2649 de 1993 y la Ley 222 de 1995.	Deberá señalar que los estados financieros fueron preparados y presentados por la gerencia de conformidad con el decreto 3022 de 2013, el cual incorpora las normas internacionales de la información financiera para pymes y del control interno que la gerencia considere necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
Responsabilidad del auditor	Pronuncia el examen del revisor fiscal de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Expresará la opinión basados en la auditoria de conformidad con: Decreto 0302 de 2015, el cual incorpora las normas internacionales de auditoría (NIA) y norma internacional de trabajos para atestiguar (ISAE)
Opinión	Según este dictamen, la opinión presentada es razonable con la situación financiera de la compañía, según las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia.	En este párrafo expresara igualmente su opinión, pero resaltará el decreto 3022 de 2013. Si fuese necesario expresará las opiniones detalladas en la NIA 705.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.	Debe enunciar que las operaciones registradas en los libros y las actas de los administradores se ajustan a	En esta norma no surgen mayores cambios que los relacionados en el dictamen del revisor fiscal bajo

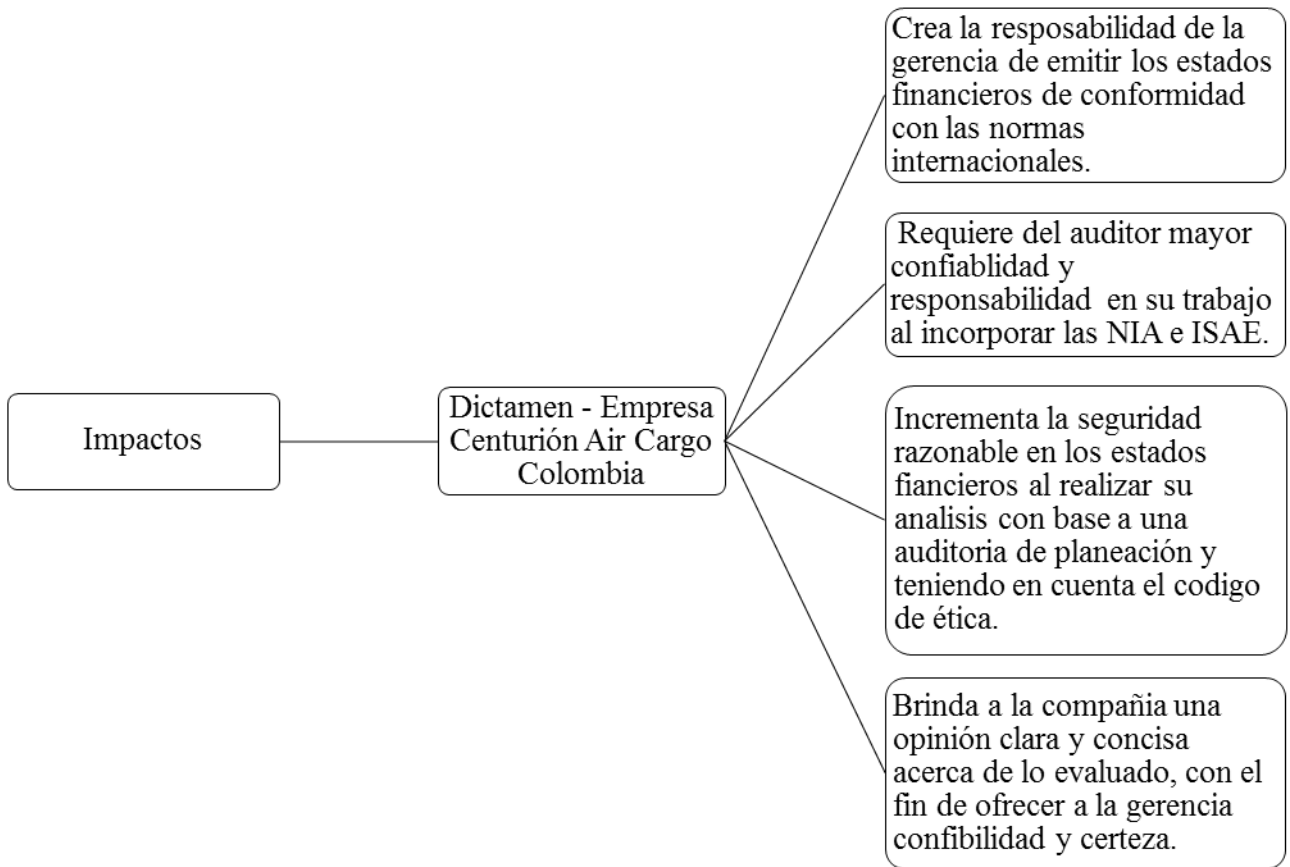
	los estatutos y a las decisiones de la asamblea general de accionistas. Igualmente la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas se llevan y se conservan fielmente.	NAGAS.
Párrafo de énfasis	No está comprendido en las NAGAS.	NIA 706, deberá referirse si existe alguna cuestión presentada y que a juicio del auditor es de tal importancia para que los usuarios comprendan los estados financieros

Fuente: Elaboración propia.

Es importante mencionar en los elementos del dictamen, la firma del revisor fiscal, el número de tarjeta profesional y la fecha de su elaboración, los cuales continúan en la presentación del mismo bajo los estándares internacionales, adicionando únicamente la dirección del revisor fiscal.

Siendo el objeto del presente artículo comprender los impactos en la presentación del dictamen del revisor fiscal con respecto a las normas internacionales, es de precisar que esta nueva presentación exige una mayor comprensión y análisis para la correcta aplicación de la norma, todo con el fin de dar seguridad a los usuarios de la información para la toma de decisiones; es por esto que evidenciamos que dentro de los nuevos componentes es necesario describir que la auditoría a los estados financieros se elaboró de conformidad con el decreto 0302 de 2015, lo cual implica mayor conocimiento del auditor en las normas que lo conforman (Ver Figura 1).

Figura 1. Impactos en el dictamen de la empresa Centurión Air Cargo Colombia



Fuente: elaboración propia

Conclusiones

- La convergencia de las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia NAGAS, con relación las normas de aseguramiento de la información NAI son necesarias puesto que la normatividad anterior aplicada en Colombia NAGAS proporcionan un marco de referencia muy general en el desarrollo de la auditoria y por consiguiente la revisoría fiscal, por tanto es importante tener unas normas más integra y completas que cuenten con el respaldo en el ejercicio de la revisor fiscal.
- La revisoría fiscal a partir de la convergencia hacia las normas de aseguramiento de la información NAI, tendrá cambios importantes en el ejecución de sus actividades, en términos de alcance y forma de realización de la auditoria; de este modo requería un capacitación continua y compromiso por parte de los revisores fiscales, con el ánimo de dar cumplimiento a estos estándares internacionales.
- El dictamen del revisor fiscal se verá afectado en su contenido basado en las normas de aseguramiento de la información NAI, debido a que bajo a estándares internacionales se requiere un dictamen detallado y organizado, donde se refleje claramente la situación financiera de la compañía, los procedimientos de auditoría aplicados por el revisor fiscal, igualmente el marco normativo acogido para el desarrollo de la auditoria, y evaluación de los riesgos en referencia al control interno e incorrección material en los estados financieros debido a fraude o error.
- En consecuencia, el trabajo del revisor fiscal para la empresa de estudio estará regulado bajo estándares internacionales, lo cual afectará las prácticas y conceptos que venía manejado en su trabajo, y si bien viene cierto tendrá que capacitarse en cuanto estas, para seguir brindado responsabilidad en su ejerció profesional. Es importante tener en cuenta que la gerencia cumple con una parte bastante importante al realizar el proceso de convergencia de sus estados financieros.

Referencias

- Uribe, M. (2014). Normas de aseguramiento de la información NAI. Recuperado de <http://actualicese.com/actualidad/2014/11/26/normas-de-aseguramiento-de-la-informacion-nai/> fecha de consulta (18 Noviembre del 2015)
- Moreno, M. (2015). Lo que debemos aclarar en la aplicación de las NAI en Colombia. Recuperado de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Articulos/noti-20150508-lo-que-debemos-aclarar-en-la-aplicacion-de-las-nai-en-colombia.asp> fecha de consulta (22 Noviembre del 2015)
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2012). Decreto 2784 del 28 de diciembre, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. Recuperado de http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/leyes-y-decretos/Documents/Anexos_2012_decreto_2784.pdf fecha de consulta (25 Noviembre del 2015)
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2013). Decreto 3022 del 27 de diciembre, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. Recuperado de [file:///C:/Documents%20and%20Settings/Usuario/Mis%20documentos/Downloads/dec_3022_13%20\(3\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Usuario/Mis%20documentos/Downloads/dec_3022_13%20(3).pdf) fecha de consulta (26 Noviembre del 2015)
- Superintendencia de sociedades (2008). Circular externa 115-00001 del 21 de octubre. administradores, revisores fiscales y profesionales de la contaduría pública de las sociedades sometidas a inspección, vigilancia y/o control de la superintendencia de sociedades. Recuperado de <http://www.supersociedades.gov.co/web/documentos/Circular%20Externa%20115-000011%2021%20oct%2008.pdf>
- Álvarez, D. (Ed.). (2015). Normas de aseguramiento de la información – NAI Decreto 302 del 2015. Bogotá, Colombia: Editorial Legis.
- Rodríguez, V. (Ed.). (2009). Plan único de cuentas PUC 2009. Bogotá, Colombia: Editorial Legis.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (1971). Decreto 410 del 27 de marzo, Por el cual se expide el Código de Comercio. Recuperado de <http://www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/leyes/Leyes/C%C3%B3digo%20de%20Comercio%20Decreto%20410%20de%201971.pdf> fecha de consulta (26 Noviembre del 2015)
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (2015). Decreto 0302 del 20 de febrero, por el cual se reglamenta la Ley1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Recuperado de [http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documents%20PDF/d-0302-15\(mincomercio\).pdf](http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documents%20PDF/d-0302-15(mincomercio).pdf) fecha de consulta (28 Noviembre del 2015)

- International federation of accountants IFAC (2015). Reporting on audited financial statements- New and revised auditor reporting standards and related conforming amendments. Recuperado de http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-705-Revised_0.pdf fecha de consulta (30 Noviembre del 2015)