

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 7

NORMAS DE AUDITORÍA

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCIÓN

A. PROPÓSITO DE ESTE INFORME

Las normas incluidas en este informe abarcan aquellas aplicables a la auditoría en general y las que conciernen, en particular, a la auditoría externa de estados contables.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, o sea la independencia y las pautas referidas al desarrollo del trabajo y a la preparación del informe del auditor.

Existen en la República Argentina diversos pronunciamientos profesionales sobre las normas de auditoría relativas a la revisión de estados contables para el uso de la comunidad. También diferentes organismos de control han dictado resoluciones vinculadas con esta materia.

Por otra parte, existe la necesidad manifiesta que las normas de auditoría de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia relevante que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el necesario grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

En la política de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas tiene prelación lograr la uniformidad de las normas profesionales vigentes, dentro de las que desempeñan un papel preponderante las normas de auditoría.

B. ANTECEDENTES

Para la preparación de este informe se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

1. Dictámenes elaborados por el Instituto Técnico de Contadores Públicos, dependiente de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas
 - a. Dictamen N° 1: Normas específicas sobre dictámenes del contador público referente a estados contables, (17 de diciembre de 1971).
 - b. Dictamen N° 3: Normas de auditoría generalmente aceptadas, (27 de julio de 1973).
 - c. Dictamen N° 4: Normas personales sobre procedimientos de auditoría, (27 de julio de 1973).
 - d. Dictamen N° 5: Normas relativas a la realización del trabajo de auditoría, (2 de agosto de 1974).

2. Informe N° 1 del Área Auditoría del CECyT: “Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas”, de Horacio López Santiso. (Setiembre de 1976).
3. Resolución Técnica N° 3 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: “Normas de auditoría”. (Mayo de 1978).
4. “Normas de auditoría generalmente aceptadas – (Propuesta de unificación)”. Comisión de auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. (Octubre de 1982).
5. “Comentarios al proyecto de normas de auditoría” del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal. CECyT. (Octubre de 1982).
6. “Unificación de Normas Técnicas”. Trabajo base presentado al IV Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, por Florencio Escribano Martínez. (Noviembre de 1982).
7. Informe N° 4 del Área Auditoría. “Normas de Auditoría” de la Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas de la FACPCE.
8. Comentarios y sugerencias de usuarios de los estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el pronunciamiento referido en el punto anterior se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

II. NORMAS DE AUDITORÍA EN GENERAL

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA

1. El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORÍA

1. El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría.
2. El auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea.
3. Los papeles de trabajo deben contener:
 - 3.1. La descripción de la tarea realizada.
 - 3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el auditor hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.
 - 3.3. Las conclusiones particulares y generales.

4. El auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea.
5. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre las bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

C. NORMAS SOBRE INFORMES

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.
2. Los informes deben ser escritos. Si las circunstancias lo aconsejaren pueden ser orales, recomendándose en este caso su ratificación posterior por escrito.
3. Los informes escritos deben contener:
 - 3.1. La identificación del objeto del examen.
 - 3.2. La indicación de la tarea realizada.
 - 3.3. La opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
 - 3.4. Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

III. NORMAS SOBRE AUDITORÍA EXTERNA DE INFORMACIÓN CONTABLE

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA

Independencia

1. El contador público (en adelante indistintamente el "auditor") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

Falta de independencia

2. El auditor no es independiente en los siguientes casos:
 - 2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares

remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría.

- 2.2. Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor.
- 2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor.

- 2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.
- 2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría.
- 2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoría. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:
 - 3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.
 - 3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.
 - 3.3. Cuando se tratara de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador público que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa

auditoría, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en III.A.2, se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORÍA

1. A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a lo siguiente:
 - 1.1. Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
 - 1.2. Revisión limitada de los estados contables correspondientes a períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
 - 1.3. Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).
 - 1.4. Investigaciones especiales.

Auditoría de estados contables

2. Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:
 - 2.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.
 - 2.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).
 - 2.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
 - 2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

- 2.5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
 - 2.5.1. Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:
 - 2.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
 - 2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.
 - 2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.
 - 2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.
 - 2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.
 - 2.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.
 - 2.5.3. Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.
 - 2.5.4. Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
 - 2.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
 - 2.5.6. Comprobaciones matemáticas.
 - 2.5.7. Revisiones conceptuales.
 - 2.5.8. Comprobación de la información relacionada.
 - 2.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

2.5.10. Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).

2.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

2.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

2.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

2.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

2.7.3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

2.8. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Revisión limitada de los estados contables de períodos intermedios

3. Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de los períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados del ente, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

- 3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.
- 3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).
- 3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
- 3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de auditoría y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

3.5. Aplicar los siguientes procedimientos de auditoría:

- 3.5.1. El cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.
- 3.5.2. Las comprobaciones matemáticas de la información contenida en los estados contables.
- 3.5.3. La revisión conceptual de los estados contables.
- 3.5.4. La lectura de las actas de asamblea y directorio.
- 3.5.5. La revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.
- 3.5.6. Las comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación).
- 3.5.7. Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de auditoría, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador público depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de auditoría.
 - La realización de la auditoría de los estados contables anuales anteriores por el mismo contador público que efectúa esta revisión.
 - El conocimiento, por parte del auditor, de las debilidades en las funciones de control de los sistemas aplicados por el ente.
 - El conocimiento, por parte del auditor, de las prácticas contables del ente.
 - El conocimiento, por parte del auditor, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.
- 3.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
- 3.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:
- 3.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - 3.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
 - 3.7.3. Estimar el grado del riesgo inherente, que en buena parte, depende del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.
- 3.8. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueren de aplicación.

Certificación

4. Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquélla incluya.

Investigaciones especiales

5. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formación del juicio del auditor detalladas en la norma III.B.2, en cuanto fueren de aplicación. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe.

Papeles de trabajo

6. Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.
7. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:
 - 7.1. La descripción de la tarea realizada.
 - 7.2. Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.
 - 7.3. Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo.
8. El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y, en su caso, la copia de los estados contables objeto de la auditoría, firmada por el representante legal del ente al que estos correspondan.

C. NORMAS SOBRE LOS INFORMES

1. En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente, su firma y sello.
2. Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.
3. En todos los informes del contador público, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.
4. Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo:
 - 4.1. Informe breve o resumido.
 - 4.2. Informe extenso.
 - 4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios.
 - 4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados.
 - 4.5. Certificación.
 - 4.6. Otros informes especiales.

Informe breve

Definición

5. El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con estas normas de auditoría.

Contenido

6. El informe breve sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización:
 - 6.1. Título.
 - 6.2. Destinatario.
 - 6.3. Identificación de los estados contables objeto de auditoría.
 - 6.4. Alcance del trabajo de auditoría.
 - 6.5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso.
 - 6.6. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión.
 - 6.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.
 - 6.8. Lugar y fecha de emisión.
 - 6.9. Firma del auditor.

Título

7. El título es "Informe del auditor".

Destinatario

8. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.

Identificación de los estados objeto de la auditoría

9. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren.

Alcance del trabajo de auditoría

10. El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrolló o no se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.
11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoría".

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando lo siguiente:

- 11.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría.
 - 11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.
 - 11.3. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.
12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma III.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoría" del procedimiento omitido.

Aclaraciones especiales previas al dictamen

13. Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquel en que incluya el dictamen.
14. La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.
15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión.

Dictamen

16. En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

Dictamen favorable sin salvedades

17. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador público debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

Dictamen favorable con salvedades

18. El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que, por su significación, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoría.
19. Al expresar su salvedad, ya fuera ésta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.
20. Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoría. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados.
21. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables, a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.
22. No es necesario que el auditor haga referencia a que la información se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y sólo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.
23. La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no está de acuerdo con el cambio realizado.
24. Cuando la información a que se refiere la salvedad o excepción estuviera contenida en las notas a los estados contables, se debe aplicar la norma III.C.14.

Dictamen adverso

25. El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoría, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión.
26. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que

avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

Abstención de opinión

27. El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente:

27.1. Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.

27.2. Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

28. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

29. El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen), las razones que justifican la abstención de opinión.

Opinión parcial

30. El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente:

30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados en el informe.

30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto.

31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o a la abstención de emitirlo.

Lugar y fecha de la emisión

32. El lugar de la emisión es aquel en que el contador público firma su informe.

33. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al

conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

33.1. Aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.

33.2. Aquellos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

Firma

34. El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración de su nombre y apellido completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente.

35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

Forma de presentación

36. El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoría. En ambos casos, las fojas de éstos que contuvieran los estados básicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicialadas por éste con las prescripciones de las normas III.C.1, 34 y 35.

Informe extenso

37. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

37.1. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados básicos.

37.2. Que los datos que se adjuntan a los estados contables básicos se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos.

37.3. Que la información adicional detallada en III.C.37.2:

37.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante la revisión de los estados contables básicos y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente:

37.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para la revisión de los estados contables básicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

38. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoría, y las manifestaciones del contador público que emite dicho informe extenso.

Informe de revisión limitada de los estados contables de períodos intermedios

39. En los informes sobre los estados contables de los períodos intermedios, cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoría similar al que hubiera correspondido con respecto a los períodos anuales, en cuyo caso corresponderá emitir un informe según las normas III.C.1. a III.C.38., el auditor debe hacer lo siguiente:
- 39.1. Dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoría aplicables en la revisión de los estados contables anuales.
 - 39.2. Indicar que no emite una opinión sobre los estados contables en su conjunto, en razón de la limitación referida en el párrafo anterior.
 - 39.3. Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalar sus efectos en los estados contables.
 - 39.4. Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos públicos de control o de la profesión.
40. El auditor, en los casos de la emisión de los informes de la revisión limitada sobre los estados contables de los períodos intermedios, debe respetar las normas III.C.1 a III.C.39. anteriores, en lo que fuera de aplicación.

Informe sobre los controles

41. El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente:
- 41.1. El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoría de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se originó en un estudio especial sobre los sistemas examinados.
 - 41.2. Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente.
 - 41.3. Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos.
 - 41.4. Las sugerencias para la corrección de las debilidades detectadas.
 - 41.5. Las opiniones de la gerencia sobre los temas tratados.

Certificación

42. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.
43. La certificación contendrá:
 - 43.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).
 - 43.2. Destinatario.
 - 43.3. Detalle de lo que se certifica.
 - 43.4. Alcance de la tarea realizada.
 - 43.5. Manifestación o aseveración del contador público.
 - 43.6. Lugar y fecha de la emisión.
 - 43.7. Firma del contador público.

Informes especiales

44. Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas III.C.1. a III.C.43, anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

Resolución C. 267/85 del CPCECF

Buenos Aires, 2 de diciembre de 1985

VISTO:

1. La sanción, por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, de su Resolución Técnica N° 7.
2. Los comentarios sobre el tema elaborados por la Comisión de Auditoría de este Consejo, y

CONSIDERANDO:

- I. Las facultades acordadas a este Consejo por el art. 21, inc. f) de la Ley 20.488 y el art. 9, inc. d) de la Ley 20.476.
- II. La indiscutible necesidad de lograr la armonización de las normas de auditoría vigentes en las diversas jurisdicciones del país.
- III. Que resulta oportuno ordenar las normas de auditoría actualmente en uso en el ámbito de este Consejo, lo que indudablemente logra la Resolución Técnica N° 7 mencionada.
- IV. Que el objetivo de lograr la armonización de estas normas a nivel nacional es tan importante para los graduados en Ciencias Económicas como para los usuarios de los estados contables, los organismos de control y la comunidad toda, que justifica plenamente compatibilizar las eventuales diferencias en puntos de vista técnicos que puedan subsistir sobre el tema.
- V. Que en la reunión de la Junta de Gobierno de la mencionada Federación en la cual se aprobó la Resolución Técnica indicada, este Consejo votó favorablemente por dicha aprobación;

Por ello,

**EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA CAPITAL FEDERAL, TERRITORIO NACIONAL
DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR
RESUELVE:**

- Art. 1°. Las normas contenidas en la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas son de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en este Consejo.
- Art. 2°. La Resolución Técnica mencionada, de fecha 26 de septiembre de 1985, se considera parte integrante de esta resolución del Consejo.
- Art. 3°. Las normas referidas en el art. 1°, tendrán vigencia para todos los informes emitidos a partir del 1° de junio de 1986, inclusive.
- Art. 4°. A partir de la vigencia de las normas de la Resolución Técnica indicada quedan sin aplicación las Resoluciones C. 170/69, P. 16/70, P. 101/75, C. 26/76 y la parte pertinente de la Resolución C. 25/76 que puso en vigencia los Dictámenes 1, 3, 4 y 5 (Normas de Auditoría) del Instituto Técnico de Contadores Públicos.
- Art. 5°. Comuníquese a los matriculados, a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los colegios y asociaciones que agrupen graduados en ciencias económicas, a la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, a la Inspección General de Justicia, a la Comisión Nacional de Valores, al Banco Central de la República Argentina, a la Superintendencia de Seguros de la Nación y a los demás organismos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de este Consejo, a la Dirección General Impositiva, a las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Capital Federal, a la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, a las cámaras empresarias, entidades financieras y otras instituciones vinculadas al quehacer económico, dése a publicidad en el Boletín Oficial y en los demás medios que se consideren convenientes, regístrese y archívese.